

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA FINANČÍ

Omezení a možnosti využití daňové kontroly dle daňového řádu
Limitations and possibilities usages of the tax search according to the
Tax Code

Student: Bc. Gabriela Macová

Vedoucí diplomové práce: Ing. Ondřej Fasora, Ph.D.

Ostrava 2011

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně.

V Ostravě dne 29.4.2011

vlastnoruční podpis autora

Obsah

1	Úvod.....	2
2	Charakteristika nelegálních daňových úniků	4
2.1	Vymezení základních daňových pojmů	4
2.2	Daňové principy	6
2.3	Daňový únik	8
2.4	Typologie daňových úniků	11
2.4.1	Legální daňový únik	11
2.4.2	Nelegální daňový únik	11
2.5	Příčiny daňových úniků	12
2.6	Daňový systém v České republice	17
3	Úprava institutu daňové kontroly dle daňového řádu	23
3.1	Historie zdanění a daňové kontroly	23
3.2	Vymezení daňové kontroly jako dílčího úkonu daňového řízení	25
3.3	Právní vymezení pojmu daňové kontroly	27
3.4	Základní procesní pojmy daňové kontroly	30
3.5	Zahájení a průběh daňové kontroly	31
3.6	Zpráva o daňové kontrole – ukončení kontroly	36
4	Analýza faktorů ovlivňujících účinnost daňové kontroly	38
4.1	Fáze přípravy daňové kontroly	42
4.2	Fáze zahájení daňové kontroly	53
4.3	Fáze průběhu daňové kontroly	57
4.4	Fáze ukončení daňové kontroly	60
4.5	Shrnutí poznatků z daňové kontroly	63
4.6	Závěrečná analýza zjištěných faktorů a poznatků ke zvýšení účinnosti daňové kontroly	65
5	Závěr	68
	Seznam použité literatury	71
	Seznam zkratk	
	Prohlášení	
	Seznam příloh	

1 Úvod

Historie vzniku daní a daňové kontroly vůbec se datuje od poloviny 18. století, kdy byla na území tehdejšího Rakouska - Uherska, pod které patřila i nynější Česká republika, zavedena daň z příjmu. Mezi významné mezníky dle Boněk (2002) patří rok 1927, kdy byl vydán první zákon o přímých daních. Je tedy jisté, že ve stejném období byla souběžně zavedena i daňová kontrolní činnost a ustaveny příslušné daňové instituce, jež se touto činností začaly zabývat. Již od samého počátku jsou na vlastní daňový proces včetně daňové kontrolní činnosti kladeny zásadní požadavky.

Diplomová práce analyzuje proces účinnosti správy daní, pojednává o jejím institucionálním zajištění a jeho výsledné efektivitě. Efektivita daňové správy je složitě měřitelná veličina. V práci je prostřednictvím konkrétně zvolených faktorů vyhodnocen způsobem a na takové úrovni, aby byla nejen kvantifikovatelná, ale též srovnatelná i na mezinárodní úrovni. Pro daňovou správu je v zahraniční literatuře užíván termín daňová administrativa. Daňová administrativa je zkoumána především z hlediska státu, tudíž i z pohledu své obecné nákladovosti, se kterou souvisí i některé vybrané skutečnosti, týkající se např. objemu vynaložených prostředků na inkaso vybraných daní a na jejich vymáhání. Pozornost je rovněž věnována momentům, ve kterých nejčastěji vznikají neefektivnosti, s vysvětlením jejich příčin a návrhem na možnost, jak se jim vyhnout. Zohledněna je vždy i druhá strana výběru daní, tedy strana daňových subjektů a jejich uživatelskému komfortu při plnění svých daňových povinností.

Oblast daňové kontroly, a ji upravující zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, je poměrně široká. Znalost tohoto právního předpisu, stejně jako novelizace ostatních hmotně - právních daňových zákonů, však není pro úspěšné zvládnutí daňové kontroly dostačující. Zákonná úprava daňové kontroly dle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, platného do 31.12.2010 vznikla téměř před dvaceti lety a řada ustanovení byla v době platnosti vykládána a aplikována odlišně než na počátku tohoto předpisu. Je proto nezbytné sledovat i rozhodovací činnost soudů, zejména Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, jež napomáhají dotvářet výklad jednotlivých institutů. Jsou to právě soudy, které významným způsobem sjednocují a usměrňují činnost správců daně.

Daňovou kontrolu řadíme do určité samostatné specializované fáze daňového řízení, prostřednictvím níž pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ a jiné okolnosti pro správné stanovení daňové povinnosti.

Cílem práce je popis a analýza vybraných dílčích fází daňové kontroly (počínaje přípravou, zahájením, jejím průběhem a v neposlední řadě ukončením kontroly) a s ní související charakteristika současných vnitřních silných a slabých procesních jevů, odhalení možných vnějších budoucích příležitostí a zároveň i definic ohrožení jejich existence i dalšího rozvoje.

Veškeré takto získané a shromážděné poznatky byly načerpány v období únor až duben 2011 v rámci praxe v prostředí finančního úřadu, kde se také vyskytla možnost (sice v omezené míře) pasivní účasti i přímo v procesu daňové kontroly.

Úvodní kapitola práce je zaměřena na vymezení základních daňových pojmů, problematiku daňových úniků, jejich typologii, příčiny vzniku a specifikaci daňového systému České republiky.

Předmětem následujících kapitol na téma kontrolní činnosti v teoretické i praktické rovině je popis a analýza zahájení a samotný průběh daňové kontroly, způsob stanovení daně v průběhu daňového řízení, ukončení daňové kontroly a možnosti použití opravných prostředků proti rozhodnutím, vydaným na základě výsledků daňové kontroly, doplněno o některé vybrané skutečnosti a praktické poznatky z průběhu kontrolního děje.

Klíčovou (sub)kapitolou je v obsahu práce závěrečná analýza zjištěných faktorů a poznatků ke zvýšení účinnosti daňové kontroly realizovaná SWOT metodou, s následným komentovaným vyhodnocením.

Pokud z textu práce nebo seznamu literatury nevyplývá jinak, pak se vždy u tuzemských právních norem předpokládá, že je vycházeno z právního stavu platného k datu 1. 1. 2011.

2 Charakteristika nelegálních daňových úniků

Daňové úniky představují problém ve všech moderních ekonomikách, které převádějí velký podíl finančních prostředků do nějaké formy daně. S existencí daňových úniků souvisí míra zdanění. Stanovit optimální míru zdanění je složité pro každou vládu. Důsledky zdaňování je možné posuzovat ze dvou pohledů, a to z pohledu jednotlivce nebo státu zastoupeného správcem daně.

Ekonomická hranice zdanění je hranicí, do které může být aplikováno zdanění, aniž by došlo k újmě na výkonnosti ekonomiky dané země. Teoreticky je maximální hranicí zdanění objem HDP v tom kontextu, kdy vše, co se za dané období vyprodukuje, může být daněmi zpětně odčerpáno. Tato hranice je velmi elastická a ovlivňují ji další faktory jako míra nezaměstnanosti, úroveň ekonomiky, apod. Úroveň zdanění, maximalizující příjmy do veřejných rozpočtů snad nejlépe dle Široký a kol. (2008) vystihuje tzv. Lafferova křivka.

Společnost i jednotlivci zaujímají různé postoje k daňovým únikům. Daňový subjekt bude vždy směřovat k minimalizaci své daňové povinnosti. Správce daně musí postupovat dle zákonů a zastupuje stát, jehož zájmem je maximalizovat daňové inkaso.

S tímto problémem samozřejmě souvisí i další následná problematika „lidské“ snahy o uvedenou minimalizaci, přičemž hranice zdanění je u různých jedinců naprosto odlišná, a je přímo závislá na jejich majetkových, příjmových a sociálních poměrech, přičemž akceptovatelná je ještě tehdy, kdy ekonomický subjekt (jedinec – poplatník) zdanění vnímá, ale nepocituje vůči jeho výši negativní reakci. Překročení této hranice může u daňového subjektu vyvolat daňový odpor, který v konečné fázi může vést i k daňovému úniku.

2.1 Vymezení základních daňových pojmů

Daň - je charakterizována jako zákonem určená platba do veřejných rozpočtů, kdy tvoří základní a nejdůležitější složku příjmové stránky veřejných rozpočtů.

Poplatník - rozumí se jím osoba (fyzická či právnická), která hradí daň ze svého předmětu zdanění.

Plátce daně - osoba (fyzická či právnická), která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň již vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům.

Správce daně - místně příslušný územní finanční orgán se svými legislativními pravomocemi, v rámci veškeré způsobilosti k výkonu správy daní.

Základ daně - ekonomická veličina jako zákonem určená hodnota pro výpočet příslušné daňové povinnosti, ve fiskální podobě jako částka dle Kubátová (2009), která se násobí daňovou sazbou za účelem zjištění daňové povinnosti.

Základní vlastnosti daní

Daně jsou:

- povinné, tzn. jejich výběr je vždy vymezen právním předpisem a tudíž je zákonná povinnost je hradit,
- neúčelové, kdy v okamžiku jejich placení není znám cíl použití,
- neekvivalentní, tzn. nejsou využívány se stejným účinkem a není znám ekvivalent jejich použití či využití,
- pravidelně se opakující, kdy se hradí ve stanovených intervalech či za určitých okolností,
- nenávratné, nelze je nárokovat zpět a pokud ano, tak dle Široký a kol. (2008) je to dáno pouze zákonem.

Základní funkce daní

Fiskální - jejíž hlavním úkolem je získávání finančních prostředků do veřejných rozpočtů.

Alokační - jako nástroj pro umísťování prostředků do oblastí, na které má stát zájem.

Redistribuční - rozděluje důchody ve společnosti. Jde o jeden z nástrojů, kterým se stát snaží snížit ekonomické rozdíly mezi rozdílně příjmovými skupinami obyvatelstva.

Stabilizační - nástroj k vyrovnávání cyklických výkyvů v ekonomice a ke stabilizaci veřejných rozpočtů dle Kubátová (2009).

2.2 Daňové principy

Dle Široký a kol. (2008) patří mezi dva nejdůležitější daňové principy - princip spravedlnosti a princip efektivnosti.

Princip spravedlnosti

Princip spravedlnosti znamená, že daňový systém by měl být spravedlivý v přístupech k rozdílným jednotlivcům. Existují dvě různá pojetí spravedlnosti, a to podle principu prospěchu a principu platební schopnosti. Princip prospěchu vychází ze směnné teorie daňové. Jedinci by měli platit daně úměrně prospěchu, který mají z veřejných výdajů. Princip platební schopnosti pak je zaměřen na zdanění jednotlivců podle toho, jaká je jejich schopnost platit. V této souvislosti pak rozlišujeme spravedlnost vertikální a horizontální, které musí být obě dodrženy.

Spravedlnost horizontální znamená, že pokud jsou na tom dva jedinci stejně ve všech relevantních aspektech (tj. mají stejnou platební kapacitu), pak by měli platit stejnou daň. Vertikální spravedlnost vyžaduje, aby ti jedinci, kteří jsou na tom v relevantních aspektech lépe, platili vyšší daň. Pro dosažení daňové spravedlnosti je dle Kubátová (2009) také důležitá volba správné daňové základny.

Princip efektivnosti

Stanovení kritérií pro hodnocení efektivnosti daňového systému dané země je ryze ekonomickou záležitostí (na rozdíl od ekonomicko - filozofického pojetí principu spravedlnosti), kdy náklady na daňový systém můžeme dělit na:

- správní - administrativní, tedy přímé náklady,
- vyvolané - nepřímé náklady,
- náklady vyplývající ze ztráty efektivnosti funkce tržního mechanismu.

Mezi správní náklady¹ patří přímé výdaje na funkci a provoz daňových orgánů všech stupňů, tedy počínaje vyměřením daně a vymáháním konče, tyto náklady nese veřejný sektor, a lze jej poměrně spolehlivě vysledovat, měřit a vypočítat.

Tyto administrativní náklady lze dále analyzovat podle nejrůznějších kritérií, jakými jsou:

- kritérium času, zahrnující náklady časového průběhu přípravy, implementace a vynucování legislativního rámce, jež byl přijat a schválen v parlamentu,
- kritérium věcné stránky, zahrnující převážně provozní náklady na vlastní provoz daňových úřadů (osobní, materiální a investiční náklady),
- kritérium nákladů v rámci jednotlivých druhů daní, zahrnující náklady na výkon dílčích terénních úkonů správce daně,
- kritérium pravidelnost skrze běžně se opakující náklady, a to především v přímé souvislosti s rozsahem a obsahem změn daňové legislativy a exekutivy.

Vyvolanými nepřímými náklady se rozumí náklady daňového subjektu (čas strávený při úkonech v kontextu vyřizování všech vlastních daňových záležitostí).

Náklady, vyplývající ze ztráty efektivnosti fungování tržního mechanismu, ovlivňují chování účastníků hospodářského života a mají za následek vznik neefektivností v ekonomice. Vysvětlují se existencí nadměrného daňového břemene tzv. náklady mrtvé ztráty dle Kubátová (2009).

¹ Pro výpočet výše nákladů na výběr daní územními finančními orgány (tzv. nákladovost) v České republice je obecně používán ukazatel výdajů v Kč na 100 Kč daňových příjmů. Dle Ministerstva financí České republiky (2010) při vyloučení částky nadměrných odpočtů a vracení daně u DPH a daně spotřební z celkové částky daňového inkasa

- za rok 2007 činí nákladovost daňové správy 1,16 Kč na 100 Kč příjmů,
- za rok 2008 činí nákladovost daňové správy 1,14 Kč na 100 Kč příjmů,
- za rok 2009 činí nákladovost daňové správy 1,11 Kč na 100 Kč příjmů.

2.3 Daňový únik

Přesné vymezení pojmu daňový únik nelze v zákonech České republiky nalézt. Autoři publikací zabývajících se daňovou problematikou tento pojem charakterizují různě, a přitom daně a tím pádem i daňové úniky jako takové existují již od nepaměti. Přetrvávají ve většině zemí a všech dobách i přesto, že jsou sankcionovány.

K daňovým únikům můžeme příkladně z historie zařadit pašování soli v 18. století, tento únik byl trestán popravami, nebo v "lepší" případě galejemi. S existencí daňových úniků je úzce spjato i právo na odpor proti daňovému zatížení. Toto právo pochází již od starověkých Kassitů². Právo na odpor proti daňovému útlaku se v historii dle Filipický (2005) projevovalo ve dvou zásadních formách:

1. v *tiché formě* - což byl v podstatě daňový únik,
2. v *bouřlivé formě* - a to v podobě stávky či vzpoury.

Později, v 19. století, nastoupil systém úředně určených daní, které byly v této době věcné a analytické. Daně byly vyměřovány panovníkem, tím se úplně minimalizoval prostor pro daňové úniky. U této formy výběru daní nebyl brán ohled na majetkové poměry daňových poplatníků.

Rozhodnutí o tom, že daňový únik, je v podstatě trestný čin, pochází z Francie z roku 1916. V tomto roce, byl ve Francii spáchán mimořádný podvod s vojenským ziskem. Od této doby, se trestný čin kráčení daně zavedl téměř na všechny daně prakticky ve všech zemích. Protikladem je Maroko, v této zemi není daňový únik trestným činem, stejně jako v Portugalsku.

Významnou úlohu v daňové historii má i způsob nebo-li mechanismus daňového přiznání, které používal král Filip II. Augustus (1180 – 1223). Tento systém byl používán ve Francii již před francouzskou revolucí.

² Kassité - starověký národ, v 16. století př. n. l. ovládl Babylónii, za jejich vlády (až do 12. století př. n. l.) došlo k rozvoji mezinárodního obchodu zejména s Egyptem a s Chetitý.

Ve 20. století již vznikaly příznivější podmínky pro existenci daňových úniků. Analytické daně se změnilly v syntetické, jsou vybírány na základě daňového přiznání a je zohledňována majetková situace daňových poplatníků.

Obecně, lze daňový únik definovat jako minimalizaci daňové povinnosti, kdy daňový subjekt získává daňovou výhodu v rozporu se zákonem. Většina daňových úniků vzniká úmyslným jednáním daňových subjektů. Mohou však vzniknout také dle Široký a kol. (2008) neúmyslně, a to neúplnou znalostí právních předpisů. V anglicky psaných textech se setkáváme s pojmem „tax avoidance“³ a „tax evasion“⁴. Rozdíl v těchto dvou pojmech je v legálnosti.

Zjistit rozsah daňových úniků je velmi obtížné, nejsou měřitelné, ale je možné je odhadnout. Způsoby odhadu daňových úniků jsou různé, a z toho vyplývají značné rozdíly v konečných výsledcích jejich stanovení dle Široký a kol. (2008).

Metoda reprezentativního vzorku

Tato metoda zahrnuje průzkumy veřejného mínění zkoumající postoj společnosti k daňovým únikům, sociologické průzkumy zjišťující míru zapojení daňových subjektů do stínové ekonomiky.

Aproximativní metoda

Je založena na odhadech stínové ekonomiky (viz níže). Vychází se z toho, že stínová ekonomika způsobuje rozdíly mezi příjmy a výdaji domácností. Ze znalosti počtu odpracovaných hodin a hodinové mzdy lze odhadnout přibližný rozsah daňových úniků.

S daňovými úniky úzce souvisí stínová ekonomika, někdy také nazývána šedá, neformální, skrytá. V souvislosti se stínovou ekonomikou se často hovoří o praní špinavých

³ **Tax avoidance** - v překladu znamená vyhýbání se placení daní, což je možné chápat jako využívání nedostatků v zákonech ve svůj prospěch. Jedná se o legální aktivity, které vedou k minimalizaci odvedené daně. V praxi je možné je nazvat daňovou optimalizací, jejímž prostředkem je využití všech dostupných zákonných ustanovení a daňových úlev, včetně využití mezer v daňových zákonech a souvisejících předpisech.

⁴ **Tax evasion** - znamená daňový únik, jedná se o nelegální krácení daně, které se děje v rozporu se zákonem. Za toto krácení může být daňový subjekt postižen, přičemž míra postihu závisí na rozsahu neodvedení či zkrácení daně, v kontextu prokázaného úmyslného porušení zákona.

peněz, práci nelegálních přistěhovalců a o zneužívání sociálního systému některými nezaměstnanými.

Správní orgány jednotlivých zemí spojují své síly, aby získali nové pravomoci a mohli těmto nadnárodním daňovým únikům zamezit. Podle standardů doporučených OSN a EU se rozlišují tři hlavní typy stínové ekonomiky dle Široký a kol. (2008):

- **skrytá ekonomika** – zahrnuje zkreslování vykazovaných údajů a podnikání bez oficiální registrace,
- **neformální ekonomika** – zachycuje aktivity domácností,
- **nelegální ekonomika** – obsahuje nelegální produkční a přerozdělovací činnosti.

Metody odhadů stínové ekonomiky využívají nejrozličnější modely, nejznámější je poměrně složitý Kaufmannův model, vycházející z měření spotřeby el. energie na principu přímé úměry (růst spotřeby = růst ekonomiky), nepoměr představuje právě transfer do šedé ekonomické zóny. Další jsou monetární metody (např. Gutmannův model), založené na principu odchylek v chování monetárních ekonomických či fiskálních veličin (poptávka po hotových penězích, poměr oběživa a vkladů na účtech apod.).

Nárůst neformálního sektoru v podobě stínové ekonomiky je způsoben vysokou mírou zdanění - právě tam se přesunují činnosti za účelem vyhýbání se zdanění. Zcela typickým příkladem může být nadměrné daňové zatížení práce, jež vede jednak k neevidování skutečné pracovní činnosti, nebo k podhodnocování skutečně vyplacených mezd z titulu výrazných úspor u zaměstnavatelů skrze zákonných odvodů z těchto mezd.

Vliv zdanění na velikost formálního a neformálního sektoru lze vyjádřit komparací kombinace volného času a produkce (vyšší produkce je podmíněna menším rozsahem volného času) v podobě tzv. transformační křivky, kdy její sklon určuje míru, v níž je právě redukce volného času nahrazena produkcí. Je zcela evidentní, že vlivem zdanění je nutné obětovat více volného času při snaze dosažení totožného výstupu.

2.4 Typologie daňových úniků

Daňový únik je možno rozdělit do dvou základních skupin, a to na legální a nelegální.

2.4.1 Legální daňový únik

Legální daňový únik je stav, kdy daňový subjekt využívá nedostatků v zákonech takovým způsobem, který nebyl záměrem zákonodárce. Stav, kdy daňový subjekt používá k optimalizaci své daňové povinnosti možností daných právními předpisy úmyslně, se za daňový únik nepovažuje.

Legální metody vedoucí k minimalizaci daňových povinností se nazývají daňovou optimalizací. Celá řada zákonných úprav je uvedena v zákonu č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Daňový subjekt se musí neustále pohybovat v mezích zákona a byl schopen využít všechny možnosti snižování daňové povinnosti. Jedná se o různá osvobození, slevy na dani, možnost volby metody odepisování majetku, položky odčitatelné od základu daně apod. Je zde sledován dle Šíroký a kol. (2008) úmysl zákonodárce daňově zvýhodnit některou skupinu daňových subjektů nebo podpořit vybrané činnosti. Výsledkem daňové optimalizace je dosáhnout minimální výše placené daně legálním způsobem.

Mohou se zde vyskytnout případy, kdy daňový subjekt využije nedostatků v zákonech ve svůj prospěch, tak jak zákonodárce nezamýšlel. Proti takovým legálním daňovým únikům se lze ze strany státu bránit zkvalitňováním zákonů a dalších právních předpisů.

2.4.2 Nelegální daňový únik

Daňový subjekt získává daňovou výhodu v rozporu se zákony, tedy jejich porušováním. Ne všechny nelegální úniky musí být záměrnou, podvodnou činností. Může jít o daňové úniky neúmyslné, způsobené neúplnou informovaností daňového subjektu či nepochopením právních předpisů a daňové úniky úmyslné.

Neúmyslný daňový únik

Neúmyslné daňové úniky vyplývají z neznalosti či podcenění daňových a účetních zákonů. V předmětných zákonech dochází k častým změnám právní úpravy, což značně komplikuje orientaci uživatele. Zákony bývají často velmi složité na správné pochopení jejich

podstaty. Ke snižování neúmyslných daňových úniků pak napomáhá dle Široký a kol. (2008) zjednodušení daňových předpisů, informační činnost ze strany správců daně a zejména ústředních orgánů.

Úmyslný daňový únik

Úmyslné daňové úniky jsou převážně trestnými činy daňovými. Projevují se převážně u subjektů, které působí již delší dobu na trhu a dobře se orientují v dané problematice. Dochází k přesouvání určitých položek z oblasti neoprávněného uplatňování v nákladech do oblasti zkracování příjmů nebo k promyšlenému neodvedení daně. Tyto činy jsou pečlivě promyšleny a připraveny. První oblastí, které se to týká, jsou nepřímé daně. Důvodem podvodu u nepřímých daní je skutečnost, že jsou tzv. rychlou daní, neboť jejich zdaňovací období je většinou jeden měsíc nebo čtvrtletí.

Pro tyto daňové úniky je dle Široký a kol. (2008) charakteristické:

- jsou připravovány malou skupinou lidí s perfektní orientací v daňové problematice a ve fungování daňové správy,
- jsou prováděny ve vysokém počtu daňových subjektů, ve kterých má skupina organizátorů skrytou majetkovou účast,
- síť subjektů je řízena osobou z jednoho centra,
- při zakrývání své činnosti se subjekty nebojí použít závažnou trestnou činnost,
- veškeré transakce probíhají v hotovosti nebo přes bankovní účty, ze kterých jsou okamžitě vybrány.

Nelegálním daňovým únikům se jednotlivé státy brání posílením kontrolní a vyhledávací činnosti správců daně, včetně posílení jejich pravomocí, zkvalitňováním právních předpisů a trestními postihy.

2.5 Příčiny daňových úniků

Existuje úsilí o to, aby byly definovány a objasněny příčiny daňových úniků. Bohužel, tak jako se mění společenské postavení, tak se mění i podmínky a příčiny daňových úniků, vztah k daním a daňovým úřadům.

Daňové úniky v sobě zahrnují velmi mnoho forem a aktivit, ke kterým společnost zaujímá různé postoje. Na nich se podílí míra regulace legislativy, praktického přístupu správce daně, vlivy zájmových skupin apod.

Prvním zásadním momentem, ovlivňujícím tuto stránku je vztah mezi subjektem a státem, ve kterém by měla panovat důvěra, jež je úměrná kvalitou celkového institucionálního prostředí ekonomiky státu.

Druhým momentem je tvorba neformálního institucionálního prostředí, zahrnující celkové společenské klima, vyznačující se např. benevolencí k těmto únikům či naopak neměrnou přísností jejich postihu.

S postupem globalizace a regulace formou státních zásahů do ekonomiky je hlavní příčinou úniků taktéž formální institucionální systém skrze zákonné opory složitosti a kvality daňového systému, míry daňové kvóty⁵, výše trestu a pravděpodobností odhalení apod. V neposlední řadě je to taktéž i silná frekvence novelizace zákonné daňové úpravy, kdy si daňové subjekty nemohou být jistí výkladem zákona - volí se proto často cesta menšího odporu, resp. korupční praktiky, nebo přesun části produkce do stínové ekonomiky.

Daňový únik je v podstatě minimalizace daně, pokud se jedná o legální daňové úniky je vše v pořádku a není potřeba se nad tímto znepokojovat, jedná-li se však o nelegální daňové úniky je nezbytné to řešit. Ve většině zemí jsou daňové úniky, především ty velké, brány dle Fassmann (2006) jako jeden z nejhorších zločinů (např. ve Spojených státech jsou daňové úniky dle stupně nebezpečnosti řazeny hned za vraždou a obchodem s drogami).

To, že vznikají legální daňové úniky je pochopitelné, daňový subjekt se snaží daň snížit. Příčiny můžeme nalézt téměř kdekoli. U kterékoliv příčiny daňových úniků je vždy nezbytně nutná spolupráce řady státních orgánů a státní správy, aby byly podchyceny všechny formy nepovoleného nebo neoznámeného podnikání, ve kterém daňové úniky vznikají. Pro nás jsou ale důležitější příčiny nelegálních daňových úniků. Nezákonný, tedy

⁵ **Daňová kvóta** – vyjadřuje podíl vybraných daní na hrubém domácím produktu a používá pro mezinárodní srovnání. Podle toho, jak pojmáme sumu daní vybraných na území určitého státu, dle Vančurová a Láchová (2010) rozlišujeme: **čistou daňovou kvótu** – obsahuje jen daně v právním slova smyslu a **složenou daňovou kvótu** – obsahuje i další odvody odpovídající ekonomickému pojetí daně.

nelegální daňový únik je nebezpečný podvod a to i pro člověka, který jej páchá. Dle Fassmann (2006) k nejčastějším příčinám nelegálních daňových úniků patří:

1. *podstata zdanění* - jako taková je příčinou daňových úniků hlavně proto, že chybí princip ekvivalence (snížení příjmů vlivem platby daní se pozitivně projevuje v sociálních platbách). Z tohoto důvodu daňový subjekt k placení daně přistupuje jako k povinnosti a usiluje o její minimum.

2. *vnější příčiny* – jednou z nejvýraznějších vnějších příčin je nízká účinnost preventivní a vyhledávací činnosti daňových úniků.

Tato skutečnost, společně se značnou komplikovaností hospodářské činnosti s narůstajícím počtem daňových subjektů, se značnou nepřehledností celé řady vzájemných vazeb má za následek snížení pravděpodobnosti odhalení deliktů daňových úniků.

Dalším zdrojem problémů v dané oblasti je dle Fassmann (2006) také nedokonalost daňových zákonů a s tím související komplikovanost výpočtu daně. Příčiny daňových úniků, které byly uvedeny mají za následek posílení sebevědomí pachatelů daňových úniků a to především v oblastech s největšími daňovými úniky, jako je svobodné podnikání, finanční průmysl a transakce s nemovitostmi.

3. *zpronevěra třetí osobou* - k tomuto, může dojít nejčastěji tehdy, když za daňového poplatníka odvádí daň třetí osoba např. mzdová účetní, pracovník banky, který strhává daň z úroků nebo výrobce, který prodává zboží s DPH.

Pokud je daň odváděna třetí osobou, může se stát, že daň nebude odvedena vůbec, nebo daň byla odvedena, ale ne v plné výši, tedy sníží se základ daně.

4. *vnitřní příčiny* - u daňového subjektu samotného, je možno zařadit k vnitřním příčinám nízkou daňovou morálku, která může být ovlivněna např. vzděláním, případným přístupem ke "správným" informacím, které se dají snadno využít, finanční situací, neznalostí zákona. Jsou rozlišovány dva postoje k riziku, a to neutrální postoj a averze k riziku.

Základní model - neutrální postoj k riziku

Subjekt disponuje neutrálním postojem k riziku, které je mu lhostejné, je však vykompenzováno adekvátním ziskem (úsporou) v podobě hodnoty neodvedené daně dle Široký a kol. (2008):

- pravděpodobnost, s jakou lze očekávat odhalení daňového úniku závisí na četnosti a systému kontrol, formě podnikání, pravomocí správce daně typu daně apod.,
- velikost daňové sazby předurčuje výši případného zisku (úspory) z neodvedené či krácené daně,
- výše postihu při odhalení daňového úniku je určitý fiskální obnos plátce v podobě pokuty nebo penále (v horším případě dočasnou ztrátou svobody a internací).

Výsledným zjištěním komparativního šetření tohoto typu si subjekt stanoví možné strategie postupu:

- jistota, kdy subjekt plně zdaní svůj důchod nebo
- riziko neboli pravděpodobnosti odhalení či neodhalení daňového úniku.

Očekávaný výsledek představuje matematicky vážený průměr výsledků, jež posléze mohou nastat.

Základní model - averze k riziku

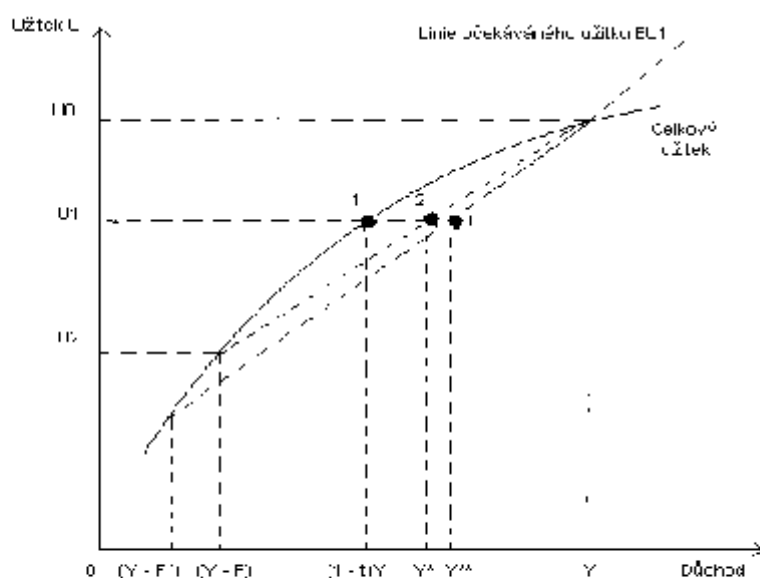
Část daňových subjektů není k riziku neutrální, má k němu averzi (viz Graf. 2.1) tedy počet daňových úniků se redukuje. V tomto modelu je šetřen očekávaný užitek, kdy má-li být daňový únik pro subjekt atraktivní, musí mu poskytovat alespoň tak vysokou míru užitku jako při volbě strategie poctivosti.

Tato teorie velmi závisí na rozsahu, výši či míře postihu za daňový únik (jež ještě není trestným činem) v konkrétním státě či systému. Ve většině případů jsou pokuta a daňová sazba v proporcionálním vztahu, takže u subjektu s averzí k riziku by zvýšení daňové sazby vedlo k menší ochotě riskovat případný postih za daňový únik. Samo je však zcela v rozporu

s názorem, že vysoké zdanění vede subjekty ke krácení daňových povinností a transferu do stínové ekonomické zóny.

Konečné vysvětlení o inklinaci subjektu ke krácení daně se nabízí v rámci mikroekonomické teorie důchodového a substitučního efektu. Jedinci mají averzi k riziku, která s klesajícím důchodem roste, přičemž s rostoucím daňovým zatížením klesá čistý důchod jedince a tento důchodový efekt způsobuje, že je méně ochoten jakkoliv riskovat nějaký postih za daňový únik. Substituční efekt zvyšuje ochotu riskovat daňový únik, cena za poctivost se s růstem daňové sazby zvyšuje. Konečný výsledný efekt v rámci teorie rozhodování o realizaci daňového úniku a jeho míře a rozsahu tedy závisí na střetu důchodového a substitučního efektu.

Graf. 2.1 Daňový únik a rozhodování za rizika



Pramen: Široký a kol. (2008, str. 247), Vlastní zpracování.

V Graf 2.1 je zachycena situace, kdy velikost důchodu (dále jen Y) daňového subjektu před zdaněním, odpovídá velikosti užítku (dále jen U) U_0 . Pokud plátce daně se nedopustí daňového úniku (dále jen strategie 1) a zdaní svůj Y , pak $Y = (1 - t)Y$, se rovná užítku U_1 . Zvolí-li strategii daňového úniku (dále jen strategie 2), je odhalen a potrestán pokutou (dále jen F), tedy $Y = (Y - F)$, čemuž odpovídá pocitovaný U po odhalení U_2 .

Pokud má být pro daňový subjekt daňový únik atraktivní, musí mu poskytnout tak vysokou úroveň užitku, tedy U_1 , jako při strategii 1. Na linii očekávaného užitku (dále jen EU_1) je dosaženo požadovaného U_1 při očekávaném Y^* v bodě 2. Čím větší bude zakřivení křivky „Celkového užitku“, tím větší je averze k riziku. Proto, aby daňový subjekt podstoupil riziko daňového úniku, musí být i větší rozdíl mezi Y^* a $(1 - t)Y$. Dojde-li k zvětšení F na F' , bude se rozsah daňových úniků snižovat.

2.6 Daňový systém v České republice

Základním způsobem rozdělení daní je členění na daně **přímé**, které platí poplatník přímo sám ze svého příjmu či majetku, a daně **nepřímé**, které jsou zahrnuty v ceně zboží a služeb a poplatník je tedy hradí nepřímo.

Mezi přímé daně patří:

- daň z příjmů fyzických a právnických osob,
- majetkové daně (z nemovitosti, z převodu nemovitostí, daň dědická, darovací a silniční).

Nepřímé daně mají největší podíl na plnění veřejných rozpočtů. Patří mezi ně:

- daň z přidané hodnoty (DPH),
- spotřební daně,
- energetické daně.

Přímé daně

Daň z příjmů fyzických osob

Daň z příjmů fyzických osob, je stejně jako daň z příjmů právnických osob, důchodovou daní a je definována v § 2 - § 16 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“).

Poplatníky této daně jsou všechny fyzické osoby, které mají na území ČR bydliště nebo se zde obvykle zdržují. Jejich daňová povinnost se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.

Příjmy, které jsou předmětem daně, jsou uvedeny v § 3 ZDP. Lze je rozdělit do pěti skupin:

Příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky (§ 6 ZDP)

- jsou příjmy ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního či členského poměru, v nichž je poplatník při vykonávání své práce povinen dbát příkazů plátce,
- patří zde příjmy za práci členů družstev, společníků a jednatelů společnosti s ručením omezeným, komanditistů, příjmy za práci žáků a studentů z praktického výcviku, odměny členů statutárních orgánů.

Příjmy z podnikání a z jiné samostatně výdělečné činnosti (§ 7 ZDP)

- mezi příjmy z podnikání lze zařadit příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství, příjmy ze živnosti, příjmy z jiného podnikání podle zvláštních předpisů (např. lékaři, advokáti), podíly společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti na zisku,
- příjmy z jiné samostatně výdělečné činnosti zahrnují příjmy z užití nebo poskytnutí práv z průmyslového nebo jiného duševního vlastnictví, příjmy z výkonu nezávislého povolání, které není živností, příjmy znalců, tlumočníků, rozhodců, insolventního správce, sportovců a architektů.

Příjmy z kapitálového majetku (§ 8 ZDP)

- jedná se o podíly na zisku z majetkového podílu na akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným a komanditní společnosti, podíly na zisku tichého společníka, úroky, výhry a jiné výnosy z vkladů na vkladních knížkách, výnosy z vkladových listů, úrokové a jiné výnosy z držby směn.

Příjmy z pronájmu (§ 9 ZDP)

- příjmy z pronájmu nemovitostí nebo bytů, příjmy z movitých věcí, patří zde i nepeněžní nájemné, kdy nájemce hradí opravy pronajaté nemovitosti.

Ostatní příjmy (§ 10 ZDP)

- zde řadíme příjmy z příležitostných činností nebo z příležitostného pronájmu movitých věcí, příjmy ze zemědělské výroby, příjmy z převodu bytu, přijaté výživné, výhry v loteriích a sázkách, ceny z veřejných a sportovních soutěží.

Předmětem daně jsou také příjmy nepeněžní. V ZDP jsou dále uvedeny příjmy, které předmětem daně nejsou, jde např. o příjmy:

- získané nabytím akcií nebo podílových listů,
- z rozšíření nebo zúžení společného jmění manželů,
- získané převodem majetku mezi osobami blízkými, které souvisí s předčasným ukončením zemědělské činnosti.

Daň z příjmů právnických osob

Daň z příjmů právnických osob je druhou ze základních příjmových daní, která daní příjmy subjektů založených za účelem podnikání, ale vztahuje se i na ostatní, tzv. neziskové subjekty. Je upravena v § 17 - § 21 ZDP.

Dle § 17 ZDP jsou poplatníky daně osoby, které nejsou fyzickými osobami, a i organizační složky státu.

Předmětem daně jsou dle § 18 ZDP veškeré příjmy z činností a z nakládání s majetkem. Předmět daně je dále upřesněn podle typu právnické osoby.

Daň z nemovitosti

Daň z nemovitosti upravuje zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí (dále jen ZDN). Tato daň se skládá ze dvou částí:

- **daň z pozemků**, která je vymezena v § 2 - § 6 ZDN, definuje poplatníka daně jako osobu, která je vlastníkem pozemku. Předmětem daně jsou pozemky na území České republiky.
- **daň ze staveb** je uvedena v § 7 - § 11 ZDN. Dle ustanovení § 8 ZDN je poplatníkem daně vlastník stavby, bytu či samostatného nebytového prostoru. Dle § 7 ZDN předmětem daně jsou stavby na území České republiky (např. stavby, pro které byl vydán kolaudační souhlas; stavby způsobilé k užívání na základě oznámení stavebnímu úřad apod.).

Silniční daň

Dle ustanovení § 4 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční (dále jen ZDS), je poplatníkem daně fyzická nebo právnická osoba, která je provozovatelem vozidla registrovaného v České republice v registru vozidel a je zapsána v technickém průkazu.

Předmět daně dle § 2 ZDS se vztahuje na silniční motorová a přípojná vozidla, která jsou registrována a provozována v České republice a která jsou využívána v přímé souvislosti s podnikáním či k činnostem, ze kterých plynou příjmy. Bez ohledu na to, zda jsou používána k podnikání, jsou předmětem daně všechna motorová vozidla s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny, která jsou určena k přepravě nákladů a registrovaná v České republice.

Daň dědická

V zákoně č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen ZDDDPN) je upravena spolu s dalšími dvěmi daněmi, daň dědická. Dle ustanovení § 2 ZDDDPN je poplatníkem daně dědic, který získal dědictví nebo jeho část ze závěti, zákona nebo z obou těchto důvodů.

Předmětem daně dědické dle § 3 ZDDDPN, je majetek nabytý děděním. Majetkem se zde rozumí:

- věci nemovité, byty a nebytové prostory,
- věci movité, cenné papíry, peněžní prostředky v české a cizí měně, pohledávky a majetková práva.

Daň z převodu nemovitostí

Je další majetkovou daní, která je vymezena v § 8 - § 10 ZDDDPN. Poplatníkem daně z převodu nemovitostí je převodce nebo nabyvatel, jedná-li se o nabytí nemovitosti při výkonu rozhodnutí či exekuci dle § 8 ZDDDPN.

Předmětem je úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem.

Daň darovací

Poplatník je dle § 5 ZDDDPN „nabyvatel, při bezúplatném poskytnutí majetku fyzickou osobou, která má trvalý pobyt v tuzemsku, nebo právnickou osobou, která má sídlo v tuzemsku, fyzické osobě, která nemá trvalý pobyt v tuzemsku, nebo právnické osobě, která nemá sídlo v tuzemsku, je poplatníkem daně darovací vždy dárce“.

Dle § 6 ZDDDPN je předmětem daně bezúplatné nabytí majetku v souvislosti s právním úkonem. Majetkem se zde rozumí:

- nemovitosti a movitý majetek,
- majetkový prospěch.

Nepřímé daně

Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty upravuje zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen ZDPH). Plátce daně je vymezen v § 94 ZDPH, je jím např. osoba povinná k dani se sídlem podnikání v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 kalendářních měsíců přesáhne částku 1 mil. Kč. Plátcem se stává od prvního dne třetího měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat.

Předmětem daně dle § 2 ZDPH je např.:

- dodání zboží, převod nebo přechod nemovitosti v dražbě, poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku apod.

Spotřební daně

Je další nepřímou daní, která je zavedena státem za účelem regulace ceny určitých komodit na trhu a vymezuje ji zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen ZDS). Tato daň bývá používána za účelem zvýšení příjmů do veřejných rozpočtů nebo snížení prodávaného množství škodlivého zboží (tabákové výrobky). Plátcem daně je dle ustanovení § 4 ZDS osoba, která provozuje daňový sklad, je oprávněným příjemcem, odesílatelem nebo výrobcem, kterému vzniká povinnost daň přiznat a uhradit. Předmětem daně jsou vybrané výrobky dle § 7 ZDS (např. motorové benzíny, tabákové výrobky, destiláty, apod.).

Energetické daně

Jsou vybírány za účelem získání další fiskálních zdrojů pro veřejné rozpočty, přičemž jsou současně i určitým nástrojem pro regulaci činností spojených s negativním zásahem do životního prostředí. Upravuje je zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (dále jen ZED). Plátce je vymezen v § 3 ZED jednotlivých ustanoveních těchto daní.

Předmětem energetických daní je plyn, pevná paliva a elektřina.

3 Úprava institutu daňové kontroly dle daňového řádu

Obecně každá kontrola je činnost, jejíchž podstatou je zjišťování určitého stavu a jeho hodnocení, komparace se stavem, který by měl být dosažen. Účinná kontrola má zajistit předcházení odchylkám od žádoucího stavu. Kontrola nemůže být zaměřena pouze na zjištění a popis skutečného stavu chování kontrolovaného subjektu, nýbrž také na příčiny odchylek od žádaného stavu. Musí působit k tomu, aby narušený stav byl odstraněn a napraven. Nositel kontroly působí rovněž k vyvozování odpovědnosti za porušení stanovených zákonných povinností kontrolovaným subjektem.

3.1 Historie zdanění a daňové kontroly

S daňovou problematikou se setkává každý, ať již jako zaměstnanec, zaměstnavatel či osoba samostatně výdělečně činná (podnikatel). Daňovou kontrolu řadíme do samostatné fáze daňového řízení, pomocí níž pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje základ daně a jiné okolnosti pro správné stanovení daňové povinnosti. Předmětem daňové kontroly z historie obecně byly a jsou vždy daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení jakékoliv daně vztahující se k jednomu daňovému řízení, provádí se u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější a její rozsah lze v jejím průběhu upřesnit postupem pro její zahájení.

První zmínky o daních a poplatcích dle Filipský (2005) se datují již z dob kultur žijících před mnoha tisíci lety a ve své podstatě se jedná o nezbytný prvek státnosti. Na území českých zemí se daně a poplatky vyskytovaly již od prvních státních útvarů vznikajících v 6. století našeho letopočtu. Moderní soustava daní se začala utvářet v polovině 18. století.

Daň z příjmů vznikla a byla zavedena na území Rakousko - uherské monarchie v roce 1743 v jednotné výši 10%. K významným změnám došlo patentem ze dne 1. 11. 1799, zákonem z roku 1849, který rozlišoval čtyři druhy daně, a zákonem č. 220/1896 o osobních daních přímých (dále jen ODP). Dle ODP byl každý daňový subjekt povinen bernímu úřadu odevzdat svoje přiznání a zároveň mu umožnit nahlédnutí do účetních knih.

Historie vzniku daní a tímto současně i daňové kontroly v českých zemích se datuje od poloviny 18. století. Mezi další významné mezníky ve vývoji daní patří rok 1927, kdy byl vydán zákon o přímých daních.

Zákon o přímých daních

Zákon č. 76/1927 Sb., o přímých daních (dále jen ZPD) je dodnes považován za nejdokonalejší daňový zákon. V době jeho vzniku se na jeho přípravě podílela několik let řada tehdejších předních odborníků, mezi něž patřil např. Dr. Karel Engliš (ministr financí), a tento zákon již v té době obsahoval kromě výčtu jednotlivých daní i trestní ustanovení definující krácení daně, jednotlivé možnosti zániku trestnosti, včetně účinné lítosti. Bylo zde upraveno řízení, účel a základy pro vyměřovací řízení včetně povinnosti součinnosti daňového subjektu a třetích osob, a ustanovení o místní dohlídce. Tato problematika byla vymezena v § 319 a § 314 ZPD, kde byl upraven také způsob nahlížení do knih, které by bylo možné považovat za ustanovení, týkající se daňové kontroly.

Období let 1948 - 1989

V letech 1948 - 1989 proběhla tzv. Kabešova reforma, v jejímž rámci bylo přijato několik daňových zákonů. Daňová kontrola v tomto období byla upravena v § 22 zákona č. 78/1952 Sb., o dani z příjmu obyvatelstva. Později byla upravena vyhláškou ministerstva financí č. 162/1953 Sb., kterou bylo upraveno řízení ve věcech daňových, zároveň byly vydány společné předpisy k provedení daňových zákonů. V tomto období byla kontrola prováděna Národním výborem. O kontrole byl daňový subjekt zpraven předem, ale jen v případech, že to Národní výbor uznal za vhodné. O provedení kontroly byl sepsán protokol. Daňový subjekt se proti stanovení daňového základu a jiným rozhodnutím mohl odvolat.

Zákon o správě daní a poplatků

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků byl schválen dne 5. 5. 1992 Českou národní radou a účinnosti nabyl dne 1. 1. 1993. Tento zákon byl platný do konce roku 2010 a v průběhu své platnosti byl asi 40krát novelizován. V celém období své účinnosti představoval jedinečný procesní předpis, který upravoval správu daní, ale i místních poplatků a pokut v daňovém řízení. Poměrně nedostatečně upravoval daňovou exekuci s odkazem na platné znění zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu.

Problematika týkající se daňové kontroly historicky díky svému procesnímu vývoji vždy byla a je často řešena pomocí judikatury Nejvyššího správního soudu či Ústavního soudu, která upravuje specifické případy a vydává nálezy či rozhodnutí, která jsou právně závazná pro všechny subjekty zúčastněné daňového řízení.

3.2 Vymezení daňové kontroly jako dílčího úkonu daňového řízení

Vymezení určitého jevu vždy znamená vymezení jeho podstatných vlastností a vztahů, v nichž existuje. Protože těchto vlastností a vztahů bývá jisté množství, je možné jev popsat mnohými charakteristikami, kde v každé z nich je položen akcent na jinou souvislost z hlediska jistého úhlu pohledu. Tak tomu je i při vymezení daňové kontroly.

Kontrola není samoučelnou záležitostí, ale je nezbytnou součástí systému řízení, jehož cílem má být odhalování odchylek od přijatých norem a porušení principů zákonnosti, účinnosti, efektivnosti, a to dostatečně včas, aby taktéž bylo umožněno přijmout opatření k nápravě a v dílčích případech vyvodit odpovědnost příslušných stran a dále vymáhat náhradu škod (doměrek daní).

Obecně lze rozlišit:

- kontrolu vnější,
- kontrolu vnitřní.

V oblasti veřejné a státní správy dle Polok (2006) se pak jedná o kontrolu realizovanou uvnitř daného systému orgánů státní a veřejné správy. Jejím posláním je kvalifikované zjištění chování subjektů státoprávních a správněprávních vztahů v návaznosti na příslušný legislativní předpis a vyjádření na zjištěné odchylky za účelem jejich odstranění.

Zásadní procesní daňový předpis, tedy zákon č. 290/2009 Sb., daňový řád v platném znění (dále jen DŘ), především považuje daňovou kontrolu za nedílnou součást daňové správy. Dále vymezuje obsah činnosti správce daně včetně činností, směřujících k úkonům o prověření základu daně nebo jiných okolností, rozhodných pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo v místě, kde je to možné a vhodné, resp. v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu zákona. Předmětem této kontroly je obvykle uzavřené zdaňovací

období, za které daňový subjekt podal přiznání, bylo ukončeno vyměřovací (nalézací) řízení a vydaný platební výměr je již pravomocný.

Daňová kontrola jako samostatný úkon, realizovaný oddělením daňových kontrol u správce daně, není součástí správy daní a poplatků.

Dalším možným úhlem pohledu je charakteristika daňové kontroly jako specifické podoby daňového řízení vedle řízení nalézacího a vyměřovacího, daňové exekuce apod. Daňovým řízením označujeme řízení, vedené dle § 134 DŘ správcem daně za účelem stanovení daně, jejího vyměření, vybrání, vyúčtování, kontroly splnění daňové povinnosti a případně také vymáhání daně, pokud nebyla řádně a včas uhrazená. Daňové řízení je vždy neveřejné a zahajuje jej příslušný správce daně. Cílem daňového řízení je stanovit a vybrat daně.

Mezi hlavní účastníky daňového řízení patří dle ustanovení § 20 – § 31 DŘ správce daně, daňový subjekt a třetí osoby. Správcem daně je vždy místně příslušný finanční úřad a finanční ředitelství, nebo celní úřad a celní ředitelství. Daňovým subjektem je fyzická nebo právnická osoba, která je podle zákona povinna daň odvádět nebo platit. Daňový subjekt se dělí na plátce a poplatníka. Plátcem je fyzická nebo právnická osoba, která odvádí daň správci daně od poplatníků (představuje prostředníka mezi poplatníkem a správcem daně). Poplatníkem je fyzická či právnická osoba, která danou daň skutečně hradí. Účastníky daňového řízení mohou být také další osoby, které všeobecně nazýváme třetí osoby. Třetí osobou může být např. správce konkurzní podstaty, různí svědci, znalci, tlumočníci dle ustanovení § 22 DŘ. Na rozdíl od správce daně a daňového subjektu se tyto třetí osoby neúčastní každého daňového řízení, ale stávají se jeho účastníky pouze tehdy, jestliže o tom rozhodne správce daně, který daňové řízení vede.

Daňová kontrola má dle Kobík (2010) všechny znaky řízení. Od jejího zahájení správcem daně se jedná o sled nejen procesních úkonů, ale i úkonů kontrolovaného daňového subjektu, i třetích osob. Výsledkem tohoto řízení, tedy faktickým závěrem je úkon správce daně, který se nazývá „Zpráva o daňové kontrole“. Tato nemá přímý charakter rozhodnutí, nicméně jde o platný právní úkon, v němž se mohou nalézat autoritativní zjištění o porušení právních povinností kontrolovaným daňovým subjektem. Na jejichž základě jsou zahajovány další druhy řízení, jež končí rozhodnutím správce daně o právech a povinnostech daňového subjektu.

Charakteristika daňové kontroly z hlediska jejího cíle, účelu nebo smyslu spočívá v jejím vymezení jako:

- procesu dokazování skutečností, rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti,
- procesu prověřování dílčích účetních dokladů, zápisů a souvztažností,
- procesu verifikace tvrzení kontrolovaného daňového subjektu v mimo listinné podobě.

Při výkladech právního institutu daňové kontroly existuje jeho širší a užší pojetí.

Širší pojetí - chápe pojetí daňové kontroly jako jakékoliv prověřování skutečností v rámci všech podob daňového řízení, i mimo něj (např. při vyhledávací činnosti).

Užší pojetí - chápe daňovou kontrolu jako specifickou podobu daňového řízení, která následuje až po skončení vyměřovacího řízení, tedy až po pravomocném vyměření daně, a předchází možnému řízení o dodatečném vyměření daně.

Nelze tedy dělat rovnítko mezi jakýmkoli prověřováním daňově významných skutečností a daňovou kontrolou, jako samostatným institutem v daňovém řízení dle příslušných legislativních ustanovení DŘ.

3.3 Právní vymezení pojmu daňové kontroly

Soustava daní je upravena mnohými právními normami a interními akty řízení. Právní normy však můžeme rozdělit na dvě hlavní skupiny, kterými jsou **hmotné** právní normy a **procesní** právní normy. Dále problematiku daní upravují různé mezinárodní smlouvy a také interní akty řízení, které jsou nezávazné, přičemž fungují jako usměrnění určitých činností, slouží tedy jako „doplňek k zákonům.“

Předpisy hmotné - právní - do této skupiny patří všechny daňové zákony (zákon o daních z příjmů, apod.), které tvoří obsahové vymezení dílčích daní (např. předmět daně, jaká je její výše, základ daně apod.).

Předpisy procesně - právní - slouží k úpravě průběhu daňového řízení, mohou odpovídat na otázku o způsobu a systému vedení daňového řízení.

V daňových zákonech chybí přesná definice skutečného významu daňové kontroly stejně jako např. vymezení okamžiku zahájení daňové kontroly a dalších skutečností.

Správce daně, daňové subjekty, ale i daňový poradci se neřídí jen daňovými zákony, ale i judikaturou Nejvyššího správního soudu či Ústavního soudu. Ta i v případě daňové kontroly je velmi důležitým pramenem, jehož pomocí jsou řešeny jednotlivé sporné případy, které nejsou zákonem přesně vymezeny. Na úpravu judikaturou se naráží již v samotném vymezení pojmu daňová kontrola. Tento pojem není zákonem vymezen a ohledně vymezení tohoto pojmu byl veden nejeden spor.

Dle rozsudku 2 Afs 144/2004 Nejvyššího správního soudu je pojem daňové kontroly obecně charakterizován: „Pojem daňové kontroly nelze ztotožňovat s pojmem daňového řízení. Daňová kontrola však není ani samostatným řízením, nýbrž podle svého systematického zařazení v daňovém řádu je dílčím procesním postupem odehrávajícím se v rámci daňového řízení. Účelem daňové kontroly je zjistit nebo prověřit základ daně nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně.“

Daňové řízení, jeho jednotlivé úkony, včetně daňové kontroly v rámci něho prováděné, jsou velice specializované, je tomu tak zejména proto, že výběr daní představuje ve smyslu čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod jeden z mála povolených zásahů do jinak nedotknutelného práva vlastnit majetek.

Daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje základ daně nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně a to buď u daňového subjektu, nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Daňová kontrola se provádí v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu tohoto zákona, tj. provádí se v souladu s právními předpisy, s účelem stanovit a vybrat daň tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy státu.

Daňová kontrola je složeným i složitým právním úkonem, tedy souborem dílčích úkonů správce daně, mezi které patří např. výzvy, místní šetření, výpovědi, dožádání apod.

Pojem daňové kontroly byl vymezen i rozsudkem Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/2007. I v tomto rozsudku bylo konstatováno, že z právního hlediska je nutné upozornit na skutečnost, že v příslušných právních normách zcela chybí definice daňové kontroly. Daňový řád se víceméně pouze orientuje na vyjádření, k čemu slouží daňová kontrola, a pouze obecně vymezuje její časový rámec. Tuto absenci je nutno vnímat jako podstatný deficit současné zákonné úpravy daňové kontroly, zejména při vědomí toho, jaké procesní důsledky jsou s daňovou kontrolou spojovány.

V důsledku výše zmiňovaného rozsudku Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/2007 byla široce diskutována problematika namátkových daňových kontrol a jejich ústavnosti. Tento rozsudek Ústavního soudu byl velmi zásadním, a týkal se důvodu zahájení daňové kontroly tzv. svévolí. V citovaném nálezu Ústavní soud konstatoval, že „zahájení daňové kontroly nemůže být zcela svévolné, nýbrž je třeba vyžadovat existenci správcem daně formulovaných důvodů k jejímu zahájení, tj. existenci konkrétních pochybností či podezření, že daňovým subjektem původně přiznaná a správcem daně vyměřená daň je nižší, než by měla být. Ústavní soud konstatoval, že důvody a podezření musí existovat v okamžiku zahájení kontroly a musí být správcem daně jednoznačně formulovány a daňovému subjektu sděleny a objektivně zachyceny v protokolu o zahájení kontroly. Jen obecně formulovaný zájem státu na řádném výběru daní takovým důvodem dle Ústavního soudu není.“

Plné respektování shora uvedeného názoru nutně vede k závěru, že daňovou kontrolu nelze zahájit namátkově bez udání důvodu. V odůvodnění nálezu je argumentace založena na tvrzení, že postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu bez toho, že by zde existovalo podezření o zkrácení daňové povinnosti a bez toho, že by byl daňový subjekt o konkrétních důvodech takového podezření při zahájení kontroly zpraven, je nepřípustným porušením autonomní sféry jednotlivce a proto i realizací pravomoci správce daně v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Argumentováno je i tím, že v případě akceptace zcela volné úvahy správce daně o tom, zda zahájí daňovou kontrolu, by byl vlastně takový postup správce daně založen na "presumpci viny", resp. na předpokladu, že každý daňový subjekt svou daňovou povinnost zkrátí.

K citovanému nálezu Ústavního soudu je třeba uvést, že jeho závěry jsou v současné době vnímány stále nejednotně, a to nejen ze strany Ministerstva financí ČR, finančních ředitelství a finančních úřadů, ale i ze strany odborníků na ústavní a daňové právo. Příznačné je, že Ústavní soud ve svém prohlášení především poukazuje na to, že nález nedostatečně

rozlišuje mezi daňovou kontrolou a vytýkacím řízením a argumentuje, že pro daňovou kontrolu platí, že jejím účelem je zjištění nebo prověření daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně. Zjištění nebo prověření rozhodných okolností přitom vůbec neznamená, že správce daně má podezření o zkrácení daňové povinnosti, naopak, může jít i o nahodilé prověření správnosti toho, zda daň byla stanovena správně či nikoli.

3.4 Základní procesní pojmy daňové kontroly

Daňová kontrola je upravena v ustanovení § 85 – 88 DŘ, kde je přesně vymezen předmět daňové kontroly. Dále je stanoveno, že správce daně tento předmět daňové kontroly prověřuje ve vymezeném rozsahu. To znamená, že daňový subjekt musí být při zahájení daňové kontroly seznámen s předmětem daňové kontroly a jejím rozsahem, který lze v průběhu daňové kontroly upřesnit.

Předmětem daňové kontroly, dle § 85 odst. 1 DŘ, jsou daňové povinnosti nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení (jedna daň, jedno zdaňovací období). Z důvodu hospodárnosti může být daňová kontrola prováděna společně pro více zdaňovacích období.

Rozsah daňové kontroly určuje, jaké povinnosti, tvrzení nebo okolnosti bude v rámci předmětu správce daně prověřovat. Rozsah může být neomezený (ověřování celkové daňové povinnosti v daném zdaňovacím období) anebo omezený (ověřování plnění vybraných povinností).

Daňový řád dále upravuje podmínky pro opakování daňové kontroly tak, že opakovat daňovou kontrolu lze, pokud správce daně zjistí nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v původní daňové kontrole, nebo pokud daňový subjekt učiní úkon, kterým mění své dosavadní tvrzení. Správce daně dle § 85 odst. 5 DŘ seznámí daňový subjekt s důvody pro opakování daňové kontroly při jejím zahájení.

Z povahy daňové kontroly vyplývá, že bude prováděna pracovníkem vždy po skončení zdaňovacího období a po uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání a zjišťuje nebo

prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti, rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu.

Výběr daňových subjektů pro provedení kontroly je plně v souladu se základními zásadami daňového řádu i vlastního daňového řízení, v tomto směru nutno volit jen takové prostředky, jež daňové subjekty minimálně zatěžují a umožňují přitom správci daně dosáhnout cíle řízení.

Na provedení kontroly dle Kobík (2010) nemá daňový subjekt právní nárok, okruhem kontrolní činnosti je již uzavřené daňové období, za které bylo podáno daňové přiznání, a kde proběhlo vyměřovací řízení. Z této skutečnosti dále vyplývá, že kontrola je zaměřena na takový druh daně, ke které je daňový subjekt registrován a může být buďto:

- komplexní (tj. s rozsahem kontroly všech daní za dané zdaňovací období),
- zaměřená pouze na jeden druh daně (tj. přímou nebo nepřímou daň).

Tento rozsah je plně v kompetenci příslušného správce daně, jež je taktéž ze zákona vázán zásadami daňového řízení. Správce daně má možnost provádět kontrolu i v průběhu insolvenčního řízení, popř. u firmy, která je v režimu likvidace či nuceného vyrovnání.

Kontrola je právě tím úkonem, jež směřuje k přezkoušení daňové povinnosti, proto po jejím zahájení daňový subjekt nemůže za daň a období, kdy je prováděna kontrola, podat dodatečné daňové přiznání.

3.5 Zahájení a průběh daňové kontroly

Daňová kontrola probíhá většinou v rámci vyměřovacím řízení, a to z důvodu účelnosti takového postupu. Daňová kontrola se provádí vždy až po skončení zdaňovacího období

a rovněž až po uplynutí lhůty k podání daňového přiznání. Tímto úkonem je určena jedna fáze daňového řízení a to řízení přípravné(nalézací).

Daňová kontrola je jedním z nástrojů, jež má správce daně k dispozici pro naplnění cíle daňového řízení. Okamžik zahájení daňové kontroly patří mezi její klíčové okamžiky.

Daňová kontrola je zpravidla zahájena sepsáním „Protokolu o ústním jednání“, kdy předmětem jednání je zahájení daňové kontroly a ukončena je sepsáním a podepsáním „Zprávy o kontrole“ a „Protokolu o ústním jednání“, kdy předmětem jednání je projednání zprávy o kontrole. Správce daně provádí kontrolu plánovanou. Nejdříve je vybrán daňový subjekt a jeho výběr probíhá na základě určitých kritérií.

Kritéria výběru subjektů pro daňovou kontrolu

Daňové subjekty jsou vybírány k provedení daňové kontroly nejčastěji na základě jimi podaného daňového přiznání, kdy správce daně především sleduje:

- dlouhodobě vykazované daňové ztráty,
- vykazovaný vysoký obrat na vstupu i na výstupu s výslednou nízkou částkou daňové povinnosti,
- opakovaně zjišťovanými nedostatky v jednotlivých daňových přiznáních,
- vysoký doměrek na základě předchozí prováděné kontroly,
- nepodaná přiznání či hlášení, nekontaktnost daňového subjektu, nereagování na výzvy správce daně,
- zpracované účetnictví firmou, u které byly zjištěny závažné nedostatky,
- uplatněné odklady placení daní nebo osvobození,
- často je kontrola zahájena i z důvodu udání, která většinou nastávají v situacích, kdy se nepohodnou společníci, může se jednat i o boj mezi konkurencí či o rozzlobeného zaměstnance,
- z místních šetření,
- podnětem z vyměřovacího oddělení - v případě, že při daňové kontrole jsou zjištěny nesrovnalosti (např. porovnáním údajů uvedených v daňových přiznáních k dani z příjmů nebo přiznání k DPH či porovnáním daňových přiznání za více předchozích zdaňovacích období),
- podněty od jiných správců daně, pokud jejich šetření souvisí s místně příslušným daňovým subjektem,
- podněty od jiných státních orgánů, např. Policie ČR, Okresní správy sociálního zabezpečení, Úřadu práce,
- je využíváno softwaru, který byl speciálně vyvinut pro finanční úřady k výběru subjektů ke kontrole.

K uvedeným kritériím výběru daňových subjektů pro daňovou kontrolu je třeba ještě zahrnout i skutečnost, že podnět k provedení daňové kontroly může pocházet od jakéhokoli správce daně a to tehdy, pokud při své činnosti zjistil skutečnosti zakládající oprávněnou pochybnost o správnosti podaného daňového přiznání.

Procesní postavení správce daně v řízení o daňové kontrole

Procesní postavení správce je obecně dáno pravomocí, vymezenou zákonem č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, přičemž daňový řád pak návazně stanovuje práva a povinnosti správce daně při provádění daňové kontroly. Jde o tzv. kogentní normy, tj. o normy, jež musí být striktně dodržovány, a ve kterých je plně realizována ústavní zásada, že státní orgán může činit pouze to, co má zákonem povoleno.

Vztah správce daně a kontrolovaného daňového subjektu je typickým veřejnoprávním vztahem, v němž má státní orgán, zajišťující veřejný zájem vůči daňovému subjektu nadřazené postavení. Projevuje se to nejen v tom, že je zákonem nadán více oprávněními, která zákonně omezují i některé ústavní svobody daňových subjektů, ale i tím, že správce daně vede daňové řízení a provádí dokazování. To představuje situaci, kdy správce daně i určuje, kdy budou činy určité úkony (ústní jednání, místní šetření, ukončení daňové kontroly apod.), je oprávněn připustit či nepřipustit provedení navrhovaných důkazních prostředků a dalších skutečností, vztahujících se k případnému důkaznímu řízení.

Před zahájením daňové kontroly učiní správce daně několik kroků:

1. Správce daně provede výběr daňových subjektů k provedení daňové kontroly na základě specifických kritérií a zároveň za pomoci výpočetní techniky i informačního systému i aktuálního programového vybavení. Provedením kontroly pověří pracovníka kontrolního oddělení.

2. Před zahájením kontroly se seznámí s obsahem daňového přiznání podaného daňovým subjektem, s rozsahem jeho podnikatelské činnosti.

3. Správce daně kontaktuje daňový subjekt před zahájením daňové kontroly a to buď písemně, nebo telefonicky, aby ho informoval o zahájení kontroly a domluvil se s ním na místě, kde kontrola bude provedena a zároveň ho požádá, aby připravil doklady vztahující se ke kontrolovanému roku a druhu daně, která bude kontrolována. Zároveň se obě strany

dohodnou na datu, místě a čase zahájení kontroly. Jakákoliv forma oznámení o zahájení daňové kontroly přináší oběma stranám užitek a to s ohledem na možnost vytvoření příznivých podmínek pro zahájení daňové kontroly. Pro správce daně je důležité, aby při zahájení byl osobně daňový subjekt přítomen, a daňovému subjektu tak vznikne čas na připravení potřebných dokumentů a případné podání dodatečného daňového přiznání. Oznámení záměru provést daňovou kontrolu není upraveno zákonem, ale správci daně tuto možnost přesto využívají.

Daňová kontrola je zahajována z úřední povinnosti tj. bez žádosti daňového subjektu, který nemá žádnou právní možnost odmítnout provedení daňové kontroly či naopak se domoci jejího provedení. Jde o naplnění jedné ze zásad daňového řízení, kdy správce daně činí své zákonné pravomoci opatření, při nichž není vázán úkony či návrhy daňového subjektu.

Zahájení daňové kontroly § 87 DŘ je přesně specifikováno tak, že se jedná o provedení prvního úkonu správcem daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém začne správce daně skutečně provádět kontrolní činnost (protokol). Daňový subjekt dle § 86 DŘ je povinen umožnit správci daně zahájení a provedení daňové kontroly. Neumožní-li daňový subjekt správci daně zahájit daňovou kontrolu, může k tomu být vyzván rozhodnutím správce daně, které se označuje jako „výzva“. Nevyhoví-li daňový subjekt výzvě nebo neumožní-li správci daně zahájit daňovou kontrolu ve sděleném termínu, může správce daně bez dalšího stanovit daň podle pomůcek nebo daň sjednat.

Na rozdíl od ZSDP, kde bylo zakotveno právo daňového subjektu podat námitku proti postupu pracovníka správce daně § 16 odst. 4 písm. d) a odst. 6 ZSDP, není již možné podle daňového řádu podávat námitku, ale daňový subjekt je oprávněn podat správci daně stížnost podle § 261 DŘ proti nevhodnému chování jeho úředních osob. Stížnost musí být vyřízena do 60 dní ode dne jejího doručení správci daně.

Při zahájení a provádění daňové kontroly se předpokládá realizace zásady součinnosti, respektive spolupráce se správcem daně, kdy tato je zákonem vymezena jako právo a současně i povinnost všech daňových subjektů.

Daňový řád mnohem podrobněji upravuje, co má být obsahem zprávy o daňové kontrole. Zpráva musí obsahovat výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů

zjištěných v průběhu daňové kontroly, odkaz na protokoly a úřední záznamy o zahájení daňové kontroly, o jednáních vedených v průběhu daňové kontroly, o skutečnostech zjištěných správcem daně mimo jednání, o seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění, o vyjádření daňového subjektu obsahující tvrzení, návrhy nebo výhrady daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění, o stanovisku správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám daňového subjektu.

Vzhledem k tomu, že v průběhu daňové kontroly provádí správce daně dokazování dle § 92 a násl. DŘ, je zde třeba zmínit, že i podle daňového řádu nese důkazní břemeno prvotně daňový subjekt, který prokazuje všechny skutečnosti, jež je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních dle § 92 odst. 3 DŘ. Na daňovém subjektu leží břemeno tvrzení, podle něhož je povinen tvrdit daň v řádném, dodatečném daňovém tvrzení, a dále břemeno důkazní, podle něhož je povinen prokázat své tvrzení. Správce daně po provedeném dokazování určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě jakých důkazních prostředků (skutkový stav), provede hodnocení důkazů, přitom hodnotí důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo (zásada volného hodnocení důkazů), hodnocení důkazů sepíše do úředního záznamu, pokud tak neučiní v jiné písemnosti, např. ve zprávě o daňové kontrole.

Daňový řád při výčtu důkazních prostředků zmiňuje také ohledání věci a ve speciálním ustanovení upravuje listinu § 94 DŘ a znalecký posudek § 95 DŘ. Obdobně jako ZSDP zachovává daňový řád tři způsoby stanovení daně, a to stanovení daně dokazováním, stanovení daně za použití pomůcek a sjednání daně.

Dokazování daně § 92 DŘ a daňové povinnosti je velmi složitý a časově náročný proces v kontextu daňové kontroly, jež vyžaduje poměrně úzkou součinnost kontrolovaného subjektu a správce daně. Je náročný jak skrze vlastního obsahu konkrétních listinných důkazů, tak i dalších ostatních prostředků, jež předkládá na výzvu kontrolovaný daňový subjekt.

Jako důkazních prostředků dle § 93 DŘ lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti, rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu a obecně závaznými právními předpisy. To znamená, že daňový subjekt může prokázat uskutečnění svých obchodních případů i jinak než řádně vedených účetnictvím či daňovou evidencí, je to však daleko obtížnější a navíc za porušení povinností,

vyplývajících z platného zákona o účetnictví hrozí kontrolovanému subjektu, jež má v rámci tohoto zákona postavení účetní jednotky, pokuta.

Další způsoby určení základu daně tj. za použití pomůcek § 98 DŘ, jež si opatří přímo správce daně, často mimo přímou součinnost kontrolovaného subjektu.

Správce daně v průběhu daňové kontroly shromažďuje důkazní prostředky a podle zásady volného hodnocení důkazů posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, přičemž samozřejmě musí přihlížet ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Tento závěr pak musí být podchycen ve „Zprávě o daňové kontrole“.

3.6 Zpráva o daňové kontrole – ukončení kontroly

Daňový řád uvádí v § 88 odst. 3, že na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Pokud dojde na základě vyjádření daňového subjektu ke změně kontrolního zjištění, bude mít daňový subjekt právo se k této změně opět vyjádřit. Nedojde-li dle § 88 odst. 3 DŘ na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění.

Zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Stejnopis zprávy obdrží daňový subjekt. Podpisem zprávy je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.

Pouze na základě výsledků daňové kontroly lze doměřit daň z moci úřední dle § 143 DŘ. Nelze tak tudíž učinit na základě vyhledávací činnosti nebo místního šetření.

Posledním postupem při správě daní je postup k odstranění pochybností § 89 - § 90 DŘ. Tento postup nahradil tzv. vytýkácí řízení upravené v § 43 ZSDP.

Pro objasnění, jak používat jednotlivé postupy při správě daní, včetně postupu k odstranění pochybností, lze citovat dle z důvodové zprávy k návrhu daňového řádu:

„V případě, že vzniknou takovéto pochybnosti, správce daně se rozhoduje, zda ověří schopnost daňového subjektu své tvrzení prokázat pomocí institutu místního šetření § 80 DŘ,

při kterém dojde např. k ohledání několika faktur, nově provozovaného skladu, nebo zda jsou pochybnosti takového rozsahu, že by mělo dojít k zahájení daňové kontroly, anebo zda postačí, pokud daňový subjekt potřebné listiny s případným vysvětlením doručí správci daně. V případě, že se správce daně domnívá, že není potřeba provádět kapacitně náročnou daňovou kontrolu, a pro odstranění vzniklých pochybností postačí jen poskytnutí dílčích důkazních prostředků subjektem daně, vyzve jej. Cílem návrhu je upravit nejen zahájení tohoto postupu, ale také jeho průběh a ukončení, které v současné úpravě chybí. Je řešena situace, kdy nedojde k odstranění pochybností. Daňový subjekt bude mít v takovém případě možnost navrhnout pokračování v dokazování, a to postupem obdobným pro daňovou kontrolu tak, aby měl možnost aktivně se na správě daně podílet.“

Přestože zákon dle Kobík (2010) neupravuje, jak často a jaké subjekty může správce daně kontrolovat, nový daňový řád přináší přesná pravidla pro to, jak by daňová kontrola měla od 1. ledna 2011 probíhat. Závěrem lze shrnout, že v novém daňovém řádu dochází k výraznému posunu těžiště v neprospěch daňových subjektů, a to jak zpřísněním jejich povinností na straně jedné, tak významným rozšířením nástrojů správce daně na straně druhé.

4 Analýza faktorů ovlivňujících účinnost daňové kontroly

Správu daní lze chápat jako souhrn činností a úkonů správce daně všech stupňů při kontrole plnění povinností daňových subjektů, vyplývajících z obecně závazných právních předpisů nebo uložených v souladu s nimi při výkonu daňové správy pracovníky správce daně, resp. úředními osobami (např. kontrola plnění povinnosti registrace, podávání daňových přiznání, placení daní).

Kontrolní činnost daňové správy lze chápat jako samostatnou a obecnou část daňového řízení, tedy jako ucelený soubor procesních úkonů, z nichž je nejvýznamnější právě daňová kontrola (srov. § 85 - § 88 DŘ).

Daňová kontrola je tedy jedním z klíčových institutů daňového řízení. Její význam pro správu daní vyplývá především ze skutečnosti, že daně jsou v České republice vybírány na základě **principu samovyměření**. To znamená, že je to sám daňový subjekt, na kterém leží posouzení jeho daňové povinnosti. Daňový subjekt je povinen sám daň vypočítat, přiznat, uhradit a zejména doložit. Nový daňový řád tento princip odpovědnosti daňového subjektu za přiznání daně ještě dále posiluje, a to zejména tím, že mu již neumožňuje podat odvolání proti vlastnímu daňovému tvrzení. Přenáší-li ovšem právní řád na daňový subjekt zodpovědnost za stanovení daně, je logické, že se na druhou stranu snaží zabezpečit efektivní instrumenty kontroly takového samostatného stanovení daně, aby tím daňový subjekt přiměl k co možná nejvyšší míře pečlivosti, poctivosti a čestnosti při výpočtu vlastní daňové povinnosti.

Z koncepčního hlediska představuje daňová kontrola dle nové právní úpravy postup při správě daní. Samotná daňová kontrola tedy není samostatným řízením, ale ani úkonem správce daně. Nová právní úprava v daňovém řádu tedy s definitivní platností odstraňuje spory odborné veřejnosti o tom, zda je daňová kontrola řízením svého druhu či úkonem. Daňovou kontrolu lze tedy vnímat jako ucelený soubor dílčích úkonů správce daně tvořících samostatný celek, který lze realizovat v rámci konkrétního probíhajícího daňového řízení, přičemž daňovým řízením se rozumí řízení o jedné dani a za jedno zdaňovací období nebo řízení vedené ve vztahu k jednotlivé skutečnosti. Nejčastěji se bude jednat o řízení doměřovací, které je podmnožinou řízení nalézacího. Cíl daňové kontroly přitom koresponduje se samotným základním cílem správy daní, kterým je správné zjištění a stanovení daně.

Funkce daňové kontroly v podobě obecných faktorů její účinnosti

Jednou ze základních funkcí daňové kontroly je tedy **funkce preventivní**. Již svou existencí daňová kontrola působí na to, aby odradila daňové subjekty od společensky nežádoucího chování v podobě zatajování příjmů, fingování nákladů či nadhodnocování jejich výše a od dalších nežádoucích praktik.

S preventivní funkcí daňové kontroly velmi úzce souvisí její **funkce eliminační**. Její podstatou je skutečnost, že na základě kontrolních zjištění dojde do budoucna k nápravě jednotlivých dosud nesprávně uplatňovaných postupů. Přes eliminační funkci daňové kontroly by neměly být propuštěny nedostatky v podobě např. nesprávného daňového posouzení nákladových položek, nesprávně uplatňované sazby daně z nemovitostí, apod.

Další funkcí, kterou daňová kontrola dále plní je **funkce inspekční**, která spočívá v objektivním zjišťování a vyhodnocování daňovým subjektem konkrétně přiznané daně s ohledem na požadavky správného zjištění a stanovení daňové povinnosti.

V neposlední řadě je třeba zmínit i **ochranou funkci** daňové kontroly, kterou je realizována samotná fiskální funkce daní, tedy získávání finančních prostředků do veřejných rozpočtů.

Pozici daňové kontroly jako instrumentu sloužícího k dosahování výše naznačených cílů posiluje i skutečnost, že právě a pouze na jejím základě lze z moci úřední doměřit daň. Tento princip byl prosazován za účinnosti ZSDP na základě judikatury správních soudů v čele s Nejvyšším správním soudem. V současné právní úpravě je již toto pravidlo zachyceno výslovně v ustanovení § 143 odst. 3 DŘ.

Jak daňová kontrola samotná, tak i její důsledky jsou značným zásahem do soukromí a popřípadě i do vlastnictví kontrolovaného daňového subjektu. Takový zásah je pochopitelný vzhledem k nutnosti výběru daní a správného fungování státu samotného. Tento zásah, za nějž lze daňovou kontrolu jednoznačně považovat, musí mít předem vymezená pravidla. Toto lze nalézt s účinností od 01. 01. 2011 v ustanoveních § 85 - § 88 DŘ. Na rozdíl od původní platné úpravy správy daní, kde byla daňová kontrola upravena toliko v rámci jednoho ustanovení § 16 ZSDP, je v daňovém řádu daňové kontrole věnováno podstatně více prostoru. S daňovou kontrolou úzce souvisejí i další ustanovení DŘ jako např. ustanovení týkající se základních zásad správy daní, ustanovení o místní příslušnosti, osob zúčastněných na správě

daní, zastupování, lhůt, doručování, ochrany informací, dokazování, nahlížení do spisu. Je třeba poznamenat, že nová úprava daňové kontroly se do značné míry nechala inspirovat poznatky ze soudní rozhodovací praxe, a to zejména judikaturou Nejvyššího správního soudu. Tato inspirace se přitom projevila dvěma směry. Na jednu stranu nová právní úprava vyplňuje mezery ZSDP, dříve překlénované právě výkladem a zakotvuje tato výkladem dovozená pravidla přímo do textu zákona (např. vymezení okamžiku zahájení daňové kontroly). Na stranu druhou obsahují ustanovení o daňové kontrole nová pravidla, která naopak závěry judikatury překonávají (např. zakotvení možnosti opakovat daňovou kontrolu i v případech, kdy daňový subjekt učiní úkon, kterým mění svá dosavadní tvrzení).

V daňové kontrole, jakožto autonomním právním institutu lze vysledovat trend, který lze označit jako třidimenzionální:

- daňová kontrola se stává stále složitějším a sofistikovanějším procesem, a to jak pro daňový subjekt, tak i správce daně, a to zejména kladením stále vyšších požadavků na znalost jak procesních, tak i hmotněprávních daňových předpisů včetně judikatury,
- existuje stále větší snaha o efektivnější provádění daňové kontroly, které lze docílit správnými kontrolními postupy, technikami, metodami a vhodným použitím výpočetní techniky,
- třetím znakem je důraz na klientský přístup, který je často deklarován ze strany ministerstva financí a ke kterému se hlásí i daňový řád.

Rozsah daňové kontroly

Kdo může být daňové kontrole podroben, vyplývá z osobního rozsahu daňové kontroly. Tento není zákonem výslovně definován, nicméně lze jej odvodit z předmětu daňové kontroly, kterým je správné zjištění a stanovení daně. Znamená to, že daňovou kontrolou může být dotčen jak poplatník, tak i plátce daně, tedy jakákoliv osoba s daňovou povinností.

Věcný rozsah daňové kontroly je dán opět stanovením cíle daňové kontroly, resp. správy daní jako celku. Daňovou kontrolou lze tak prověřit všechny druhy daní bez ohledu na způsob stanovení výběru těchto daní ze strany státu. Daní se přitom dle § 2 odst. 3 DŘ rozumí nejen platba státu pojmenovaná jako daň zákonem, ale i peněžitá plnění, která zákon označuje

jako clo nebo poplatek. Dále pak se pod pojmem daň skrývá i jakékoliv jiné peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle DŘ (např. odvody za porušení rozpočtové kázně) a také plnění v rámci dělené správy. Daň přitom nepředstavuje pouze výdaj daňového subjektu, ale i jeho příjem z veřejných rozpočtů nebo jinou formu „záporné“ daňové povinnosti. To znamená, že daňovou kontrolou může být prověřována i daňová ztráta, daňový bonus nebo uplatněný nárok na odpočet. Naopak, předmětem daňové kontroly není pouhá kontrola účetnictví. Jakkoliv úzká vazba existuje mezi účetnictvím a stanovením základu daně v případě některých druhů daní (zejména daně z příjmů a daně z přidané hodnoty), nelze daňovou kontrolu rozšiřovat na prověřování ryze účetních záležitostí. Pro kontrolu účetnictví je vymezen samostatný procesní postup, jedná se o správní řízení. Pro prověření správnosti vedení účetnictví je tedy třeba zahájit samostatné správní řízení a v žádném případě nelze spojovat toto řízení s daňovou kontrolou, neboť rozsah kontrolní činnosti v rámci daňové kontroly je striktně omezen pouze na daně.

Časový rozsah daňové kontroly není zákonem ani jinými právními předpisy upraven. Existuje pouze jediné, velmi významné omezení pro provedení daňové kontroly, a to s ohledem na prekluzivní lhůtu vyměření či doměření daně. Daňový řád však nestanoví možnou délku trvání daňové kontroly. Tento časový prostor neurčují ani interní pokyny ministerstva financí.

Ani četnost daňové kontroly není zákonem předvídána. Výjimku tvoří subjekty, kterým byly uděleny investiční pobídky. U těchto subjektů musí být provedena kontrola plnění všeobecných podmínek, za kterých byly investiční pobídky poskytnuty a zvláštních zákonných podmínek nejpozději po uplynutí 3 let od vydání rozhodnutí o příslibu investičních pobídek. V praxi se četnost daňových kontrol u ostatních daňových subjektů odvíjí od prekluzivní lhůty a kapacitních možností příslušného správce daně. Dalšími faktory odůvodňujícími zahájení daňové kontroly mohou být i významné změny provedené u daňového subjektu či výrazné výkyvy základních ekonomických ukazatelů. Svou roli může hrát také dosavadní spolupráce s daňovým subjektem.

Specifikace činností správce daně při daňové kontrole

Vlastní činnosti dle zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech (dále jen ZÚFO), které vykonává přímo kontrolní oddělení v rámci průběhu daňové kontroly na finančních úřadech jsou:

- provádění daňové kontroly u daňových subjektů,
- vyhotovení zprávy o daňových kontrolách včetně projednání s daňovým subjektem, popřípadě dalšími osobami, zúčastněnými na řízení,
- předávání podkladů k vyměření daně vyměřovacímu oddělení, případně podkladů pro vydání dodatečného platebního výměru,
- ukládání pokut,
- předávání podkladů příslušnému oddělení k zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň,
- zpracování stanoviska pro daňová řízení vedená jinými útvary na vyžádání,
- ukládání záznamních povinností daňovému subjektu ve vlastní územní působnosti,
- provádění vyhledávací činnosti ve vlastní územní působnosti,
- provádění místních šetření ve vlastní územní působnosti.

Daňová kontrola je tedy zpravidla prováděna až po pravomocném vyměření daně, kdy teprve lze na základě kontrolních zjištění daň doměřit. Lze ji provádět i před vyměření (např. pro zajištění daně), avšak až tehdy, kdy lze již na základě dostatku skutkových informací zjišťovat či prověřovat skutečnosti mající dopad na daňový základ, tedy nikoliv hned při formálním zahájení podnikání (např. při registraci).

4.1 Fáze přípravy daňové kontroly

Kompetence k provádění daňové kontroly

Dle ustanovení § 2 ZÚFO tvoří aktuálně soustavu územních finančních orgánů Generální finanční ředitelství, finanční ředitelství a finanční úřady. Všechny tyto orgány daňové správy jsou dle ZÚFO oprávněny provádět daňové kontroly. Hlavní a zásadní těžiště jejich realizace však spočívá na finančních úřadech, kdy vnitřní organizační struktura těchto úřadů je upravena platným Organizačním řádem, v návaznosti na kategorizaci dle počtu zaměstnanců, avšak pokaždé s existencí vždy samostatného kontrolního oddělení.

Vlastní provádění daňových kontrol může být realizováno i pracovníky oddělení majetkových daní, stejně jako pracovníky vyměřovacího oddělení či daňové správy.

Rozdíly mezi daňovou kontrolou, místním šetřením a postupem k odstranění pochybností

Určité skutečnosti v souvislosti s daňovým řízením lze prošetřit také při místním šetření, které upravuje § 80 DŘ stejně jako při postupu k odstranění pochybností § 89 DŘ. Lze významově tedy srovnat procesní skutečnosti, týkající se všech kroků.

MÍSTNÍ ŠETŘENÍ

§ 80 (Daňový řád)

(1) Správce daně může provádět místní šetření. V rámci tohoto postupu správce daně zejména vyhledává důkazní prostředky a provádí ohledání u daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na správě daní, jakož i na místě, kde je to vzhledem k účelu místního šetření nejvhodnější.

(2) K provedení místního šetření může správce daně přizvat osobu, jejíž přítomnost je podle povahy věci potřebná.

(3) O průběhu místního šetření sepíše správce daně podle povahy šetření protokol nebo úřední záznam.

(4) Správce daně může pořizovat obrazový nebo zvukový záznam o skutečnostech dokumentujících průběh úkonu, o čemž předem uvědomí osoby, které se tohoto úkonu účastní.

Hlavním cílem místního šetření, je získání předběžných informací o daňových subjektech (popř. jiných osobách), jež by bylo možno poté využít v daňovém řízení ke stanovení daně ve správné výši. Místní šetření je tak v podstatě činností, při které správce zjišťuje podkladové informace. Místní šetření má funkci preventivní a proto se obvykle provádí již v průběhu zdaňovacího období. Může být však provedeno i v rámci daňové kontroly nebo v průběhu vytýkacího řízení (tedy v době po podání daňového přiznání). Naproti tomu k daňové kontrole může správce daně přistoupit až po skončení zdaňovacího období, které je předmětem kontroly a jejím cílem je zjistit a prověřit daňový základ přiznaný daňovým subjektem v daňovém přiznání.

V rámci místního šetření je tedy prověřováno, zda zjištěné skutečnosti odpovídají skutkovému stavu, nelze jej zaměňovat za daňovou kontrolu. V jeho průběhu jsou aplikována různá práva a povinnosti všech zúčastněných stran.

Správce daně dle § 89 DŘ v případě důvodných pochybností o čemkoli vydá výzvu a vyzve daňový subjekt, aby pochybnosti rozptýlil. K tomu daňový subjekt poskytne správci daně vysvětlení a vhodné důkazy. Správce daně pak dle § 90 odst. 1 DŘ o průběhu postupu k odstranění pochybností sepíše podle povahy odpovědi protokol nebo úřední záznam, ve

kterém uveďte vyjádření nebo důkazní prostředky, na jejichž základě považuje pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné, a případné důvody přetrvávajících pochybností. Postup k odstranění pochybností je prakticky využíván ve vztahu k prověřování dílčích konkrétních dokladů a účetních podkladů, jež jsou věcným podkladem pro vložení údajů do daňových přiznání.

POSTUP K ODSTRANĚNÍ POCHYBNOSTÍ

§ 89 (Daňový řád)

(1) Má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.

(2) Ve výzvě správce daně uveďte své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností.

(3) Ve výzvě daňovému subjektu stanoví správce daně lhůtu k odstranění pochybností, která nesmí být kratší než 15 dnů, a poučí ho o následcích spojených s neodstraněním pochybností nebo nedodržením stanovené lhůty.

(4) Pokud vyplývá z podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, vydá správce daně v případě pochybností výzvu k odstranění pochybností do 30 dnů ode dne, kdy bylo takovéto podání učiněno, nejdříve však od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení.

Daňová kontrola je upravena v § 85 a násl. DŘ. Základy právní úpravy daňové kontroly jsou převzaty z původní úpravy § 16 ZSDP. Nicméně nová právní úprava disponuje několika vylepšeními. Za zásadní ohledně daňové kontroly je považováno § 88 odst. 3 DŘ, podle kterého na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění.

DAŇOVÁ KONTROLA

§ 85 (Daňový řád)

(1) Předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení.

(2) Daňová kontrola se provádí u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější.

(3) Správce daně předmět daňové kontroly prověřuje ve vymezeném rozsahu. Rozsah daňové kontroly lze v jejím průběhu upřesnit postupem pro její zahájení.

(4) Daňovou kontrolu lze provádět společně pro více daňových řízení týkajících se jednoho daňového subjektu. Správce daně může daňovou kontrolu zahájit i pro další daňová řízení rozšířením daňové kontroly probíhající k jinému daňovému řízení.

(5) Daňovou kontrolu, která se týká skutečností, které již byly v souladu s vymezeným rozsahem kontrolovány, je možné opakovat pouze tehdy, pokud

a) správce daně zjistí nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v původní daňové kontrole a které zakládají pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně nebo tvrzení daňového subjektu; takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá nové zjištěným skutečností nebo důkazům,

nebo

b) daňový subjekt učiní úkon, kterým mění svá dosavadní tvrzení; takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá změně dosavadního tvrzení daňového subjektu.

(6) Správce daně seznámí daňový subjekt s důvody pro opakování daňové kontroly při jejím zahájení.

Vlastní daňová kontrola významově představuje zásadně hlubší procesní zásah do oblasti evidence daňových dokladů i jiných podkladů, jež přímo a bezprostředně souvisejí s konfigurací, výpočtem či přímo stanovením základu daně.

Dožádání o provedení jednotlivých úkonů v daňové kontrole

Daňová kontrola je souborem procesních úkonů - takže v případě, kdy místně příslušný správce daně dožádá o provedení dílčích úkonů v procesu zahájené daňové kontroly jiného správce daně, může-li tento provést tyto úkony rychleji, hospodárněji a efektivněji. Nebývá výjimkou, pokud je jiný správce daně dožádán o provedení celkové daňové kontroly, a to zejména tehdy, pokud jsou veškeré podnikatelské aktivity prováděny daňovým subjektem v jiném místě, než je zákonem stanovená příslušnost. Dožádaný správce daně je pak povinen požadovaný úkon vždy provést.

DOŽÁDÁNÍ

§ 17 (Daňový řád)

(1) Místně příslušný správce daně může dožádat jiného věcně příslušného správce daně téhož nebo nižšího stupně o provedení úkonů nebo dílčích řízení nebo jiných postupů, které by sám mohl provést jen s obtížemi nebo s vynaložením neúčelných nákladů, anebo které by nemohl provést vůbec.

(2) Dožádaný správce daně provede dožádané úkony, jakož i úkony, které zajišťují účel dožádání, bezodkladně, nebo sdělí důvody, pro které dožádání vyhovět nemůže.

(3) Spory mezi správci daně o provedení dožádaných úkonů rozhoduje ten správce daně, který je nejbližše společně nadřízen dožádanému a dožadujícímu správci daně.

Úkony mohou být činěny místně nepřislušným správcem daně v případě **tzv. dožádání**. V úpravě dožádání přinesl § 17 DŘ oproti ZSDP některé změny. Místně příslušný správce daně může dožádat jiného věcně příslušného správce daně téhož nebo nižšího stupně. Obdobně jsou psány i důvody dožádání. ZSDP váže dožádání na možnost dožádaného správce daně provést úkon snáze, hospodárněji nebo rychleji. Daňový řád naopak posuzuje důvody na straně dožadujícího správce daně, přičemž tento může dožádat, pokud by úkony sám mohl provést jen s obtížemi nebo s vynaložením neúčelných nákladů případně by je nemohl provést vůbec.

Základní rozdíl v úpravě daňového řádu spočívá v šíři dožádaných úkonů. Zatímco ZSDP se zabývá pouze jednotlivými úkony, daňový řád umožňuje dožádat provedení úkonů nebo dílčích řízení (např. exekuci) nebo jiných postupů (např. daňovou kontrolu).

Práva a povinnosti subjektů - účastníků daňové kontroly

Daňová kontrola je zahajována buďto v úředních prostorách správce daně či v provozních prostorách kontrolovaného daňového subjektu. Daňový subjekt je přitom povinen zajistit vhodné místo i podmínky pro provádění kontroly - tj. zajistit potřebné prostory (místnost, osvětlenou elektrickým osvětlením a v zimě vytápěnou, stůl, židle, přístup na sociální zařízení apod.). Kontrolu lze též provádět i na jiném místě např. v pronajatých prostorách sousedního či blízkého objektu, hotelovém pokoji apod. Povinnosti, související se zajištěním potřebných prostor, jsou vyjádřeny v obsahu ustanovení § 86 DŘ. Jasná pravidla pro **rozsah práv a povinností všech účastníků daňové kontroly** z pohledu věcného i procesního jsou dány dle níže uvedené části předpisu.

POVINNOSTI A PRÁVA KONTROLOVANÉHO DAŇOVÉHO SUBJETKU A KONTROLNÍHO ORGÁNU

§ 86 (Daňový řád)

(1) Daňový subjekt je povinen umožnit správci daně zahájení a provedení daňové kontroly.

(2) Daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má právo

a) být přítomen jednání se svými zaměstnanci nebo dalšími osobami, které vykonávají jeho činnosti,

b) předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky nebo navrhopvat provedení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici,

c) vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně.

(3) Daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, plní povinnosti podle § 82 a dále je povinen

a) zajistit vhodné místo a podmínky k provádění daňové kontroly,

b) poskytnout nezbytné informace o vlastní organizační struktuře, o pracovní náplni jednotlivých útvarů, o oprávněních jednotlivých zaměstnanců nebo jiných osob zajišťujících jeho činnost a o uložení účetních záznamů a jiných informací; to neplatí pro nepodnikající fyzické osoby,

c) předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení,

d) umožnit jednání s kterýmkoliv svým zaměstnancem nebo jinou osobou, která vykonává jeho činnosti,

e) nezatajovat důkazní prostředky, které má k dispozici, nebo o nichž je mu známo, kde se nacházejí.

(4) Správce daně má při provádění daňové kontroly rovněž pravomoci podle § 80 až 84.

Ustanovení o daňové kontrole nově obsahují jasná pravidla pro její zahájení a opakování, která byla dosud odvozována zejména z judikatury. Dle § 87 odst. 1 DŘ je daňová kontrola zahájena prvním úkonem, při kterém je vymezen předmět, rozsah daňové kontroly a správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu.

V případě, že daňový subjekt neumožní správci daně zahájit daňovou kontrolu může k tomu být správcem daně podle ustanovení § 87 odst. 2 DŘ vyzván. Ve výzvě správce daně pak stanoví v souladu s ustanovením § 87 odst. 3 DŘ místo zahájení daňové kontroly, předmět daňové kontroly a lhůtu, která počíná dnem doručení, ve které je daňový subjekt povinen správci daně sdělit den a hodinu v rámci úředních hodin správce daně, kdy je připraven k zahájení daňové kontroly, tuto lhůtu nelze prodloužit.

Způsob výběru daňových subjektů ke kontrole - další výběrová kritéria

Výběr subjektů, určených ke kontrole se provádí v první fázi zpravidla analytickým výběrovým způsobem, prvotně na bázi celkového vyhodnocení veškerých informací o daňových subjektech, a následně v rámci ostatních výběrových kritérií (viz kapitola 3.5).

Podnět k provedení daňové kontroly však takto může podat kterýkoliv pracovník správce daně nebo i třetí osoba, má-li oprávněný důvod domnívat se, že vznikly zákonné podmínky pro existenci daňové pohledávky.

Za účelem shromažďování podkladů, zvýšení účinnosti a efektivity kontrolní činnosti a dále za účelem stanovení priorit a korekcí počtu kontrol ve vazbě na kapacitní možnosti příslušného kontrolního oddělení správce daně je zpravidla sestavován tzv. plán kontrolní činnosti. Ten kromě seznamu potencionálních kontrolovaných subjektů taktéž obsahuje maximální rozsah podnětů, získaných z rozsáhlé analytické činnosti zpravidla z nalézací a vyměřovací činnosti správce daně, a to zpravidla se zdrojem informací z obsahu podaných daňových přiznání.

Rámcové zaměření kontrolní činnosti se stanoví vždy před zahájením kontroly na základě co nejširšího rozsahu poznatků o daňovém subjektu, získaných zpravidla z interního systému „ADIS“, a dále z obsahu spisu, obchodního rejstříku, databáze „ARES“, a z dalších dostupných databází, včetně interních modulárních programů daňové správy.

Při výběru daňového subjektu ke kontrole je možné rovněž přihlížet k informacím dalších orgánů státní správy, které vykonávají dozor nad loteriemi, nad pojišťovnami a finančním trhem, nad bankami. Jedná se zejména o informace o negativních poznatcích z jejich činnosti, popř. z oblasti jejich fúzí apod.

Shromažďování interních a externích informací o daňových subjektech

Určité množství informací o subjektu, vybraném ke kontrole by již měl signalizovat ten správce daně, jež provedení kontroly navrhl. Hlavním zdrojem informací je pro kontrolního pracovníka daňový spis, včetně ostatních doplňujících údajů z jiných či veřejně přístupných registrů. Dalším významným zdrojem informací je výsledek činností pracovníků správce daně skrze poznatků z vyhledávací činnosti.

Kontrolní pracovník si musí před zahájením kontroly učinit rámcový obraz o daňovém subjektu, jež se skládá z informací o:

- jeho činnosti a daňových povinnostech,
- plnění daňových povinností,
- druhu činnosti a možných dalších příjmech,
- úrovni spolupráce se správcem daně v historii,
- dalších neobvyklých skutečnostech u daňového subjektu (chování, jednání, vstřícnost apod.).

Jakým typem dle Polok (2006) je tedy vlastně kontrolovaný daňový subjekt (zvlášť ve fázi před zahájením kontroly:

- klidný, věcný a korektní přístup s ochotou naslouchat a „brát“ i nepříjemná sdělení, zahájení daňové kontroly (POHODÁŘ),
- klidný, věcný, s ochotou naslouchat, leč s připravenou důslednou i účinnou obranou (s doprovodem 3.osoby) (OBRANÁŘ),
- klidný, chladný a věcný profesionál bez jakýchkoliv emocí s argumentem na takřka každou větu (PROFÍK),
- nepříliš klidný,takřka profesionál,dávající najevo své emoční zklamání z postupu správce daně (UKŘIVDĚNÝ),
- nepříliš klidný, ale vcelku lhostejný ke všemu, co daňovém řízení zaznělo, jakoby se ho to netýkalo a šlo mimo něj (FLEGMATIK),
- neklidný a vztahovačný daňový subjekt, jemuž vadí úplně všechno a hledá viníka situace a rád vše dramatizuje a procesně napadá (HEREC),
- agresivní jedinec, jež našel viníka své situace, kterou chce za každou cenu řešit a vyřešit silově (ÚTOČNÍK),
- nenápadný a zcela nevýrazný málomluvný typ, pozorně naslouchající a zaznamenávající všechny události (ŠPIÓN).

V rámci pracovního postupu dále správce daně provede kontrolu vazeb mezi daňovým přiznáním a účetními výkazy v příslušných zdaňovacích obdobích, kontrolu návaznosti údajů v daňových přiznáních a účetních výkazech v chronologickém vývojovém sledu (možná

návaznost i na výstupy programu Finanční analýzy), dále se nabízí k využití údaje přímo z účetních výkazů (majetek zdroje krytí, úvěry, peníze, mzdové náklady, odpisy a další). Jedná se o technickou informační podporu v rámci shromáždění všech nezbytných údajů do míry maximálního stupně informovanosti o kontrolovaném daňovém subjektu.

Vyrozumění daňového subjektu o záměru provést daňovou kontrolu

Úmysl provést daňovou kontrolu sdělí správce daně daňovém subjektu dle Ministerstva financí ČR a Ústředního finančního a daňového ředitelství čtyřmi níže uvedenými způsoby.

- **bez vyrozumění**

Je tak účelné v některých vybraných případech zahájit daňovou kontrolu, pokud je možno očekávat na základě předchozích poznatků správce daně, že budou ze strany kontrolovaného daňového subjektu učiněna „zakrývací“ opatření (zcizené účetnictví, dodatečné opravy daňových a účetních dokladů, popř. náhlá změna sídla firma či odjezd jednatelů na dovolenou). Mohou také nastat situace, kdy se pracovník správce daně dostaví do sídla firmy a zjistí, že není právě přítomna osoba, oprávněná jednat či v sídle firmy není k dispozici účetnictví. V tomto případě může pracovník správce daně provést u subjektu místní šetření např. za účelem zjištění místa, kde se účetnictví nachází, případně uváží možnost přepravit se na toto místo a daňovou kontrolu zahájit. Tato zjištění je možno provést i formou výslechů svědků a třetích osob, popř. zaměstnanců. V praxi může nastat i situace, kdy pracovník správce daně není vpuštěn do objektu, ve kterém má kontrolovaný subjekt úřední či oficiální sídlo, ostrahou nebo vrátným, přestože je dle § 87 DŘ povinností kontrolovaného vpustit pracovníka správce daně do každé provozní budovy, místa i obydlí, které daňový subjekt užívá též k podnikání nebo souvisí s předmětem daně.

Ustanovení o daňové kontrole nově obsahují jasná pravidla pro její zahájení a opakování, která byla dosud odvozována zejména z judikatury. Dle § 87 odst. 1 DŘ je daňová kontrola zahájena prvním úkonem, při kterém je vymezen předmět, rozsah daňové kontroly a správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu.

ÚMYSL A ZAHÁJENÍ DAŇOVÉ KONTROLY

§ 87 (Daňový řád)

(1) Daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Dojde-li v průběhu daňové kontroly ke změně místní příslušnosti, může daňovou kontrolu dokončit správce daně, který ji zahájil.

(2) Neumožní-li daňový subjekt správci daně zahájit daňovou kontrolu, může k tomu být správcem daně vyzván.

(3) Ve výzvě správce daně stanoví

a) místo zahájení daňové kontroly,
b) předmět daňové kontroly,
c) lhůtu, jejíž běh počíná dnem doručení, ve které je daňový subjekt povinen správci daně sdělit den a hodinu v rámci úředních hodin správce daně, kdy je připraven k zahájení daňové kontroly; tuto lhůtu nelze prodloužit.

(4) Den, který je daňový subjekt povinen podle odstavce 3 písm. c) sdělit, musí nastat nejpozději patnáctý den ode dne uplynutí lhůty uvedené ve výzvě a musí být sdělen správci daně nejméně 3 pracovní dny před navrhovaným termínem zahájení daňové kontroly.

(5) Nevyhoví-li daňový subjekt výzvě podle odstavce 2 ve stanovené lhůtě, aniž by sdělil správci daně závažné důvody, pro které nemůže výzvě vyhovět, nebo neumožní-li ve sděleném termínu zahájit a následně provést daňovou kontrolu, může správce daně stanovit daň podle pomůcek, nebo daň sjednat za podmínek uvedených v § 98 odst. 4.

(6) Marným uplynutím lhůty stanovené ve výzvě nastávají účinky podle § 148 odst. 3.

V případě, že daňový subjekt neumožní správci daně zahájit daňovou kontrolu může k tomu být správcem daně podle ustanovení § 87 odst. 2 DŘ vyzván. Ve výzvě správce daně pak stanoví v souladu s ustanovením § 87 odst. 3 DŘ místo zahájení daňové kontroly, předmět daňové kontroly a lhůtu, jejíž běh počíná dnem doručení, ve které je daňový subjekt povinen správci daně sdělit den a hodinu v rámci úředních hodin správce daně, kdy je připraven k zahájení daňové kontroly; tuto lhůtu nelze prodloužit.

• telefonickým sjednáním

Jedná se o nejčastější způsob oznámení záměru o provedení daňové kontroly, tento způsob je rychlý a spolehlivý téměř u všech subjektů, které se správcem daně spolupracují. Mohou však nastat i případy, že po tomto upozornění je tato dobrá spolupráce náhle ukončena a daňový subjekt se stane zcela nekontaktním. Výhodou tohoto postupu je nicméně přesto skutečnost, že kontrolní pracovník může předem požádat daňový subjekt, které daně a která zdaňovací období budou předmětem daňové kontroly a které písemnosti či doklady mají tedy připravit.

- **oznamovacím dopisem**

Dopis je dalším způsobem vyrozumění o provedení daňové kontroly, tento nemá charakter ani výzvy ani rozhodnutí, neukládá tedy daňovému subjektu žádnou povinnost, a v případě jeho absence v sídle společnosti či domácím prostředí ve sjednaný den zahájení kontroly tedy není možno uložit žádnou sankci. Většinou však již na základě reakce na tento dopis lze adekvátně usoudit, zda daňový subjekt zahájení daňové kontroly akceptuje a zda bude při jejím provádění se správcem daně spolupracovat. Tento dopis lze využít i jako písemné potvrzení předchozího telefonického sjednání termínu daňové kontroly.

- **předvoláním (výzva)**

Nepodaří-li se dle všech předchozích způsobů zahájit daňovou kontrolu, zpravidla je daňový subjekt k zahájení daňové kontroly předvolán ke správci daně na finanční úřad. V praxi bývá tento způsob využíván zejména u nekontaktních subjektů, či subjektů, jež se daňové kontrole vyhýbají. Pokud si daňový subjekt nesplní ve stanovené lhůtě uloženou povinnost (dle obsahu Výzvy) je na místě prostor k udělení sankcí (např. pokuta). Rozsah požadavků, kladených na daňový subjekt v obsahu Výzvy musí vycházet ze základních zásad daňového řízení.

Osoby oprávněné jednat jménem kontrolovaného daňového subjektu:

- *fyzická osoba* (jedná osobně),
- *právníká osoba* = statutární orgán nebo zástupce (§ 13 odst. 1 zákon č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku (dále jen OZ)),
- *ve veřejné obchodní společnosti* jsou statutárním orgánem všichni společníci (§ 85 OZ),
- *v komanditní společnosti* jsou statutárním orgánem komplementáři (§ 101 odst. 1 OZ),
- *ve společnosti s ručením omezeným* je statutárním orgánem jeden nebo více jednatelů (§ 133 odst. 1 OZ),
- *v akciové společnosti* je statutárním orgánem představenstvo (§ 191 odst. 1 OZ),
- *v družstvu* je statutárním orgánem představenstvo (§ 243 odst. 2 OZ),
- *v ostatních formách právnických osob* (včetně osob z neziskového sektoru) jsou statutárními orgány ty, které jsou k tomu legislativně příslušné (resp. vyjmenované ve stanovách).

Dalšími osobami oprávněnými jednat jménem daňového subjektu jsou :

- vedoucí organizační složky podniku, zapsaných do Obchodního rejstříku (§ 13 odst. 3 OZ), je oprávněn činit veškeré právní úkony, týkající se této složky - v praxi u plátcovy pokladny,
- likvidátor (§ 70 odst. 3 OZ, u společnosti po vstupu do likvidace),
- insolvenční správce (platný zákon č. 182/2006 Sb., o insolvenčním řízení),
- nucený správce dle zákona č. 21/1992 Sb., o bankách,
- právní nástupce zemřelé fyzické osoby,
- prokurista společnosti (§ 14 OZ),
- každá jiná osoba, vybavená plnou mocí k jednání v procesu daňové kontroly.

4.2 Fáze zahájení daňové kontroly

Způsob vlastního zahájení daňové kontroly je obecně popsán v § 88 DŘ. Daňová kontrola se provádí v nezbytně nutném rozsahu. Správce daně volí takové prostředky, které daňový subjekt nejméně zatěžují a umožňují ještě dosáhnout cíle kontroly - správného stanovení daňové povinnosti a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Provádí se v sídle nebo provozovně daňového subjektu. Toto vše odpovídá zásadě hospodárnosti daňového řízení. V sídle správce daně se provádí kontrola v případě, kdy je to vzhledem k dosažení cíle kontroly nejúčelnější nebo pokud daňový subjekt nesplní svou povinnost a nezajistí vhodné místo a podmínky k provádění daňové kontroly.

ZAHÁJENÍ A PRŮBĚH DAŇOVÉ KONTROLY

§ 88 (Daňový řád)

(1) O zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy o

- a) zahájení daňové kontroly podepsaný úřední osobou a daňovým subjektem,*
- b) jednáních vedených v průběhu daňové kontroly,*
- c) skutečnostech zjištěných správcem daně mimo jednání,*
- d) seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění,*
- e) vyjádření daňového subjektu obsahující tvrzení, návrhy nebo výhrady daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění,*
- f) stanovisku správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám daňového subjektu.*

Vlastní zahájení daňové kontroly

Daňovou kontrolu lze realizovat jen s vědomím daňového subjektu nebo s vědomím jím určeného pracovníka. Daňová kontrola je zahájena příchodem kontrolního pracovníka správce daně k daňovému subjektu resp. okamžikem předání podkladů, sepsáním protokolu o ústním jednání či předáním Výzvy nebo soupisu požadovaných účetní dokladů ve vztahu ke kontrolovanému subjektu. Již při prvotním kontaktu má daňový subjekt samozřejmě právo na předložení služebního průkazu pracovníkem správce daně, který předloží vždy ihned po vstupu do sídla firmy.

V případech, kdy není správci daně dostatečně osobně znám zástupce daňového subjektu, je nezbytné požádat průkaz totožnosti i od osoby jednající za daňový subjekt, popř. je nutné prokázat kontrolnímu pracovníkovi správci daně oprávnění jednat za právnickou osobu.

Co může pracovník správce daně při zahájení daňové kontroly vyžadovat:

- identifikační údaje o subjektu (smluvní vztahy, výpisy registrů, zakladatelské listiny, statutární orgány apod.),
- seznam organizačních jednotek,
- účtový rozvrh,
- číselníky (systém označení účetních dokladů),
- způsoby evidence zásob, odpisový plán majetku,
- inventarizační zápisy,
- oběh dokladů, podpisové vzory,
- archivní účetní dokumentace.

Úkon „zahájení daňové kontroly“ je pro kontrolovaný subjekt důležitý, vzhledem k jeho účinkům v případě zamezení možnosti podání dodatečného daňového přiznání.

Práva a povinnosti při a po zahájení daňové kontroly

Kromě všech výše uváděných a v zákoně citovaných vzájemných práv a povinností v mnoha případech v praxi nastávají důvody a následně z nich vyplývající situace, jež opět mohou velmi významně ovlivnit výsledný faktor účinnosti celé daňové kontroly:

- I. důvod: *omluva daňového subjektu* - osobní (nemoc, vyčerpání, služební cesta, dovolená, nadměrné pracovní vyčerpání),
- II. důvod: *organizační důvody* (závěrka, přeměna společnosti, změna programu účetnictví),
- III. důvod: *nedostupnost dokladů* (ztráta, krádež, požár, povodeň, havárie počítače),
- IV. důvod: *vada komunikace* (vědomá nespolupráce, nepřipravenost, nesouhlas s kontrolou, odkaz na Listinu základních práv a svobod),
- V. důvod: *ostatní důvody* (náhlá nekontaktnost, stěhování v průběhu kontroly, subjekt nemá místo k provedení kontroly, výmaz jednatele z Obchodního rejstříku, nepřebírání pošty, apod.).

Na veškeré uváděné situace je správce daně povinen reagovat v rámci zákonných prostředků a postupů, s využitím všech teoretických znalostí a zkušeností.

Daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má ve vztahu k pracovníku správce daně povinnost:

- poskytovat informace o vlastní organizační struktuře, o pracovní náplni jednotlivých útvarů, o oběhu a uložení účetních a jiných dokladů,
- zajistit vhodné místo a podmínky k provádění daňové kontroly,
- předložit na požádání záznamy, jejichž vedení bylo správcem daně uloženo, dále účetní a jiné doklady a písemnosti, které prokazují hospodářské a účetní operace, které jsou pro správné stanovení daňové povinnosti rozhodné nebo o které správce daně požádá,
- podat k písemnostem a dokladům ústně či písemně požadovaná vysvětlení, má-li správce daně pochybnost o jejich úplnosti, správnosti nebo pravdivosti,
- nezatajovat doklady, které má k dispozici a o kterých je mu známo, kde se nacházejí,
- předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení a podávat vysvětlení v průběhu celé daňové kontroly,

- umožnit vstup do každé provozní budovy, místnosti, místa i obydlí a dopravních prostředků, do přepravních obalů a umožnit jednání s jakýmkoliv svým pracovníkem,
- zapůjčit potřebné doklady a jiné věci mimo prostor kontrolovaného subjektu.

Daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má ve vztahu k pracovníku správce daně právo:

- na předložení služebního průkazu pracovníkem správce daně, a to i bez vyzvání,
- být přítomen jednání s jeho pracovníkem,
- předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky nebo navrhnout předložení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici,
- podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně,
- klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání a místním šetření,
- vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění či navrhnout jeho doplnění,
- nahlížet u správce daně kdykoliv v jeho úřední dobu do převzatých dokladů,
- na vrácení poskytnutých dokladů nejdéle do třiceti dnů.

Správce daně:

- jedná v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, chrání zájmy státu a dbá na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů - ***zásada zákonnosti***,
- postupuje v úzké součinnosti s daňovými subjekty - ***zásada součinnosti***,
- volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují ještě dosáhnout cíle kontroly - stanovení správné daňové povinnosti - ***zásada hospodárnosti***,
- při rozhodování hodnotí důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti - ***zásada volného hodnocení důkazů***,

- nesmí zveřejňovat zjištěné informace třetím osobám a musí zachovávat mlčenlivost - ***zásada neveřejnosti***,
- je povinen zahájit daňové řízení z vlastního podnětu vždy, jakmile jsou splněny zákonné podmínky pro vznik či existenci daňové pohledávky - ***princip oficiality***,
- musí brát v úvahu pouze skutečný obsah právního úkonu, nikoliv jeho formální označení - ***zásada materiální pravdy***,
- je povinen informovat daňový subjekt, že bude jednat s jeho pracovníky,
- je povinen vrátit převzaté doklady nejdéle do třiceti dnů.

4.3 Fáze průběhu daňové kontroly

Vlastní daňovou kontrolu bude správce daně provádět u již vyměřené daně. Součástí daňové kontroly může být také namátková kontrola běžného roku, která slouží správci daně v následujícím období jako případná pomůcka pro stanovení daně nebo uložení záznamní povinnosti. Naopak předmětem kontroly nebudou zpravidla daňové povinnosti za období, za které již nelze daň doměřit nebo vyměřit.

Za nejvýznamnější právo lze označit právo předkládat v průběhu kontroly důkazní prostředky a právo navrhnout doplnění výsledku kontrolního zjištění ještě před ukončením daňové kontroly. Jde o to, že strohý obsah účetních dokladů či zápisů vede mnohdy k odchýlnému chápání podstaty dané hospodářské a účetní operace a je třeba předložit další či podpůrné důkazy o správnosti jejího vztahu k daňové povinnosti. Pokud by tato možnost nebyla a pracovník správce daně by věc posuzoval jen ze základních účetních písemností anebo kdyby neměl daňový subjekt možnost vyjádřit se ještě před uzavřením zprávy o kontrole k jejímu obsahu, docházelo by ke zbytečným chybám kontrolního zjištění a ke zbytečným následným sporům.

Důkazní řízení u daňové kontroly

Zde je na místě si uvědomit, že správce daně vede daňové řízení podle daňového řádu a ostatních daňových zákonů. V ustanovení § 92 DŘ, které upravuje dokazování, je uvedeno,

že dokazování provádí správce daně, který daňové řízení vede, naproti tomu je zde také konstatováno, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

DOKAZOVÁNÍ

§ 92 (Daňový řád)

- (1) Dokazování provádí příslušný správce daně nebo jím dožádaný správce daně.*
- (2) Správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.*
- (3) Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*
- (4) Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.*
- (5) Správce daně prokazuje*
 - a) oznámení vlastních písemností,*
 - b) skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce,*
 - c) skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem,*
 - d) skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti,*
 - e) skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní.*
- (6) Navrhuje-li v řízení účast třetí osoby daňový subjekt, je povinen současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit, popřípadě jiný důvod účasti. Není-li návrhu vyhověno, správce daně o tom vyrozumí daňový subjekt s uvedením důvodu.*
- (7) Správce daně po provedeném dokazování určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků; o hodnocení důkazů sepiše úřední záznam, pokud se toto hodnocení neuvádí v jiné písemnosti založené ve spise.*

Veškerá další důkazní povinnost tedy leží v daňovém řízení na daňovém subjektu. Správce daně jej může vyzývat k tomu, aby jej přesvědčil o tom, že jím přiznané daňové povinnosti jsou ve správné výši v podstatě až do té míry, než se dostane do rozporu s jiným ustanovením daňového řádu o porušení některé ze zásad daňového řízení. Toto ustanovení totiž ukládá správci daně, aby postupoval v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy.

Podle judikatury Nejvyššího správního soudu nelze zásadu volného hodnocení důkazů vykládat tak, že by závěry správce daně po skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Správce daně není vázán žádnými pravidly, jež by stanovily, jaká je důkazní síla jednotlivých důkazních prostředků, jeho závěry však musí vycházet z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí vyjádřena způsobem, který lze ve správním soudnictví přezkoumat.

Daňové řízení - presumpce viny při dokazování v průběhu kontroly

Správci daně se často setkávají s argumentem daňových subjektů, že je povinností správce daně prokázat takové skutečnosti, které vyvracejí věrohodnost, správnost a úplnost účetnictví daňového subjektu tak, jak jsem to již jednou výše konstatoval a z toho nesprávně dovozují, že důkazní povinnost o věrohodnosti, správnosti a úplnosti účetnictví je jen a pouze na správci daně.

Zde je na místě připomenout, že správce daně může zvolit takový postup, ve kterém bude trpělivě dokazovat daňovému subjektu, že jím předkládané důkazy v daňovém řízení nejsou průkazné, správné a věrohodné a přenesle tím na sebe povinnost dokazování - ale může zvolit i takový postup, že označí předložené důkazy daňovým subjektem za nedostatečné a vyzve jej k předložení dalších tak, aby jej daňový subjekt přesvědčil o správnosti své daňové povinnosti.

Prokáže-li správce daně, že přiznaná daň daňovým subjektem vychází z nevěrohodného, nesprávného nebo neúplného účetnictví, může stanovit daň dle postupu, uvedenému v § 93 DŘ. Prakticky to tedy znamená situaci, kdy neudrží daňový subjekt důkazní břemeno, tedy neprokáže správci daně jím tvrzené skutečnosti, a je mu daň správcem daně doměřena, nebo mu není uznán nadměrný odpočet u daně z přidané hodnoty. S jistou dávkou nadsázky je možno říci, že zde daňový subjekt vystupuje jako potenciálně vinný a musí správce daně o své nevině přesvědčit – tedy jakási presumpce (předpoklad) viny. Nejlepší přesvědčovací metodou je správné, přehledné a průkazné účetnictví, které odráží objektivní realitu podnikání kontrolovaného daňového subjektu a otevřená spolupráce s kontrolujícím pracovníkem správce daně.

DŮKAZNÍ PROSTŘEDKY

§ 93 (Daňový řád)

(1) Jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.

(2) Za podmínek podle odstavce 1 lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů.

(3) Je-li podkladem předaným podle odstavce 2 protokol o svědecké výpovědi, správce daně na návrh daňového subjektu provede svědeckou výpověď v rámci daňového řízení o této daňové povinnosti.

(4) Orgány veřejné moci a osoby, které mají listiny a další věci nezbytné pro správu daní, které mohou být důkazním prostředkem při správě daní, jsou povinny za podmínek podle § 58 na vyžádání správce daně listiny nebo jejich kopie a jiné věci vydat nebo zapůjčit k ohledání; ustanovení § 96 odst. 3 se použije obdobně. Vyžaduje-li to účel řízení, může si správce daně vyžádat úřední ověření předložené kopie.

Ve sféře provádění důkazů ve vztahu k významu pravdivosti - tedy účinnosti daňové kontroly má informační autonomie odraz v zásadě, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo tuto skutečnost tvrdí. Tato zásada je zachována rovněž v daňovém řízení, ačkoliv v modifikované podobě, neboť na rozdíl od jiných druhů řízení, v nichž je věcí svobodné vůle jednotlivce, zda určité skutečnosti v řízení tvrdí a uvádí či nikoliv, stíhá v daňovém řízení daňový subjekt rovněž povinnost tvrzení (v podobě daňového přiznání). Jak již uvedeno shora, také v daňovém řízení se vztahuje důkazní břemeno pouze k prokázání skutečností tvrzených (uvedených) daňovým subjektem v daňovém přiznání, resp. skutečností, jež je daňový subjekt povinen uvést v daňovém přiznání, tedy skutečností vážících se výlučně k daňové povinnosti subjektu (viz Rozhodnutí ÚS ČR č. 38/2005 v daňové kontrole).

4.4 Fáze ukončení daňové kontroly

Zpráva o daňové kontrole jako závěrečný písemný dokument o ukončení daňové kontroly zejména shrnuje průběh dokazování u jednotlivých daní a zdaňovacích období a označuje, které důkazní prostředky byly zajištěny správcem daně, které byly předloženy či

navrženy daňovým subjektem a jak jsou správcem daně hodnoceny jako důkazy toho, zda byly skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti prokázány či nikoliv.

Zprávu o daňové kontrole je možno považovat i za první úkon, který je učiněn vůči daňovému subjektu v řízení o dodatečném vyměření daně, pokud daňová kontrola přináší ve svém obsahu Zprávy zjištění o porušení povinností ze strany daňového subjektu. Sama daňová kontrola totiž autoritativně zjišťuje nedostatky, které konstatuje právě v obsahu Zprávy, jež posléze slouží jako podklad, resp. návrh na zahájení dalšího daňového či správního řízení.

Podkladem pro sepsání zprávy jsou i kontrolní poznámky a kopie relevantních dokladů a jiných písemností (tyto se stávají součástí daňového spisu), včetně přehledů o výčtu kontrolovaných dokladů či okruhů.

Zprávu o daňové kontrole (resp. její závěry) vždy protokolárně projedná správce daně s kontrolovaným daňovým subjektem.

PROJEDNÁNÍ ZÁVĚRŮ DAŇOVÉ KONTROLY

§ 88 (Daňový řád)

(2) *V rámci projednání zprávy o daňové kontrole správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření.*

(3) *Na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění.*

(4) *Zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.*

(5) *Odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejím projednáním vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.*

(6) *Odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.*

Podle obecných zkušeností se většinou délka daňové kontroly pohybuje od jejího zahájení do jejího ukončení řádově v týdnech či měsících, a to zejména v návaznosti na druhu kontrolované daně, rozsahu činnosti a počtu a druhu prověřovaných důkazních prostředků, předkládaných daňovým subjektem. Ne vždy je ale daňová kontrola ukončena ve zmíněných termínech. Většinou se jedná o případy související s odhalováním tzv. "řetězců" daňových subjektů nebo o prokazování daňovému subjektu, že jím deklarovaný právní úkon, který je formálně bezvadný, ve skutečnosti jen zastírá jiný právní úkon. V takových případech se daňová kontrola „natáhne“ i na roky. V těchto případech však musí být dodržena její maximálně možná délka a daňová kontrola musí být ukončena ve lhůtě do tří let od konce roku, v němž byla s daňovým subjektem prokazatelně zahájena. Je-li na základě výsledků daňové kontroly vydán platební výměr či dodatečný platební výměr, musí být před uplynutím zmíněné lhůty nejen daňová kontrola řádně ukončena, ale musí být i řádně doručen platební výměr či dodatečný platební výměr, který musí být též v právní moci.

Odvolací řízení proti kontrolním zjištěním

Dodatečný platební výměr, kterým je daň dodatečně vyměřena, může být zástupci daňového subjektu buďto osobně předán po projednání zprávy o daňové kontrole, ale většinou bývá doručen poštou několik dnů po projednání zprávy. Jestliže doměřený subjekt s tímto rozhodnutím správce daně nesouhlasí, může proti němu podat odvolání podle § 109 DŘ.

ODVOLACÍ ŘÍZENÍ

Obecná ustanovení o odvolání

§ 109 (Daňový řád)

(1) Příjemce rozhodnutí se může odvolat proti rozhodnutí správce daně, pokud zákon nestanoví jinak. Odvolání je nepřipustné, směřuje-li jenom proti odůvodnění rozhodnutí.

(2) Proti rozhodnutí označenému jako výzva, kterým správce daně vyzývá příjemce rozhodnutí k uplatnění práva nebo splnění povinností, se nelze samostatně odvolat, pokud zákon nestanoví jinak.

(3) Odvolání se podává u správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno.

(4) Odvolání lze podat do 30 dnů ode dne doručení rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje, a to i před doručením tohoto rozhodnutí.

(5) Odvolání nemá odkladný účinek, pokud zákon nestanoví jinak.

Odvolání může mít písemnou formu nebo může být podáno ústně do protokolu u správce daně. Odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, vydanému na základě provedené daňové kontroly, je možné podat **ve lhůtě do třiceti dnů** ode dne, který následuje po doručení platebního výměru.

Daňové kontroly často končí vydáním dodatečného platebního výměru, ve kterém finanční úřad na základě zjištěných chyb a nedostatků zvýší poplatníkovi původně odvedenou daň. Uplatňování daňových zákonů v praxi je však velice složité a nejednoznačné. Zákon o daňovém řádu proto v případě, kdy dotčený poplatník s postupem finančního úřadu nesouhlasí, umožňuje použití tzv. opravných prostředků, kterými se může proti dodatečnému zvyšování našich daňových povinností bránit. Nejčastěji používaným opravným prostředkem je odvolání. K jeho nezbytným náležitostem patří konkrétní označení chyb a nesprávných hodnocení správce daně včetně požadavku na zrušení dodatečného platebního výměru na vyšší daň.

4.5 Shrnutí poznatků z daňové kontroly

Příprava na daňovou kontrolu

Faktory, ovlivňující praktickou efektivitu a účinnost všech kroků v rámci této přípravné fáze u daňové kontroly, jsou poměrně zásadními kritériálními skutečnostmi, jež je nutno bezpodmínečně ošetřit a které taktéž mohou do značné míry ovlivnit i následný průběh a závěr každé daňové kontroly.

- I. Faktor vlastního výběru daňových subjektů ke kontrole** (plán kontrolní činnosti, metody a kriteria výběru, poznatky aktuální situace dle analýzy údajů podaných daňových přiznání).
- II. Faktor obecné identity kontrolovaného daňového subjektu** (fyzická osoba, právnická osoba dle podkladů registračních údajů a údajů daňového spisu, chování daňového subjektu).
- III. Faktor předmětu a rozsahu kontrolní činnosti** (daňový a chronologický rozsah objemu předložených podkladů, obecný časový rozsah průběhu vlastní kontrolní činnosti).
- IV. Faktor místa výkonu a provedení kontroly** (místní a časové dispozice, dopravní dostupnost, vhodnost prostor k výkonu kontrolní činnosti).
- V. Ostatní související předvídané a nepředvídané faktory** spočívající v okolnostech vlastního a praktického výkonu kontrolní činnosti (důvod kontroly,

nespolupráce, nekontaktní subjekt, absence účetnictví, verbální útoky, časový faktor, nestandardní podklady apod.).

Zahájení daňové kontroly

Faktory, shrnující a ovlivňující praktickou efektivitu a účinnost všech kroků v rámci všech úkonů, souvisejících se zahájením daňové kontroly, reprezentují předem hledisko jednak komplexnosti a úplnosti veškerých relevantních kontrolních podkladů a informací, a jednak i hledisko nutnosti nezbytné součinnosti (vstřícnosti) kontrolovaného daňového subjektu.

- I. Faktor nalezení vzájemného principu uplatnění zásady součinnosti** mezi správcem daně a kontrolovaným daňovým subjektem za účelem zjištění maximálního rozsahu požadovaných informací.
- II. Faktor plnění povinností ze strany kontrolovaného daňového subjektu**, zejména z titulu předložení všech požadovaných písemných účetních a daňových podkladů.
- III. Faktor efektivního uplatnění četnosti a formulace požadavků stran požadovaných dokladů** před zahájením kontroly ze strany správce daně z titulu hospodárnosti a minimálního zatížení kontrolovaného subjektu.

Průběh daňové kontroly

Faktory, shrnující a ovlivňující praktickou efektivitu a účinnost všech kroků v průběhu trvání daňové kontroly zcela jednoznačně reprezentují jednak vlastní postupy při zjišťování, dokazování a ověřování vybraných zjištěných skutečností a dále rovněž i z pohledu věcného zhodnocení dle obsahu Zprávy o kontrole (v podobě tzv. zjištění či nálezů).

- I. Faktor volby efektivního procesního postupu** v rámci dokazování vybraných skutečností v průběhu daňové kontroly.
- II. Faktor úplnosti a dokladovatelnosti vybraných věcných zjištění** v návaznosti na popis dle obsahu Zprávy o daňové kontrole.

Zjištěné závěry daňové kontroly

Prezentace faktorů, shrnujících a ovlivňujících zjištěné kontrolní závěry představují závěrečnou etapu zkoumání účinnosti vybraných postupů v rámci výkonu daňové kontrolní činnosti v daňovém systému ČR.

- I. Faktor obsahu a závažnosti zjištěných poznatků provedené daňové kontroly** uvádí rozsah, obsah a četnost provedených skutkových kontrolně - daňových zjištění v obsahu Zprávy o kontrole a dále ve vztahu k ovlivnění výše daňové povinnosti.
- II. Faktor možných procesních obranných postupů proti uváděným zjištěním,** jedná se o možnost podání opravného nebo dozorčího prostředku proti vystavenému dodatečnému platebnímu výměru v přímé návaznosti na obsah Zprávy o daňové kontrole.
- III. Faktor sdělených závěrů o vyřízení podaného opravného prostředku,** řeší způsob (formu a obsah) vyřízení podaného opravného nebo dozorčího prostředku správcem daně v dané konkrétní daňové předmětné věci.

4.6 Závěrečná analýza zjištěných faktorů a poznatků ke zvýšení účinnosti daňové kontroly

SWOT analýza (Strong points, Weak points, Opportunities, Threats) je standardní metoda používaná k prezentaci analytických poznatků o nejrůznějších objektech zkoumání. Jejím principem je jednoduchá, avšak výstižná a pokud možno vyčerpávající a objektivní charakteristika současných vnitřních silných a slabých stránek zkoumaných procesních jevů a možných vnějších budoucích příležitostí a ohrožení jejich existence i dalšího rozvoje.

Akcentováním silných stránek a naopak důrazem na odstraňování nebo alespoň omezování slabých stránek roste pravděpodobnost využití nabízejících se příležitostí a omezuje se dopad identifikovaných ohrožení.

Při formulaci analytických poznatků i závěrů této SWOT analýzy se vychází především z výše popsaných faktorů i vlivu okolního podnikatelského prostředí.

Výsledky analytických souhrnů faktorů dílčích částí daňové kontroly, koncentrované do závěrečné SWOT analýzy, budou využity pro upřesnění kritických oblastí, jako základ pro zaměření další případné strategie postupu správců daně i jako základ pro formulaci dalších priorit, postupů, opatření a aktivit.

Tab. 4.1 SWOT analýza faktorů a poznatků účinnosti daňové kontroly

<i>Účinnost daňové kontroly</i>	
Silné stránky	Slabé stránky
<ul style="list-style-type: none"> • kvalifikace a odbornost daňové správy, • právní vědomí kontrolovaného daňového subjektu, • způsob výběru daňového subjektu ke kontrole, • důvod výběru daňového subjektu ke kontrole, • volba postupu v daňové kontrole, • úplnost a dokladovatelnost zjištění ve Zprávě o daňové kontrole. 	<ul style="list-style-type: none"> • identita kontrolovaného daňového subjektu, • nalezení součinnosti s kontrolovaným daňovým subjektem, • plnění povinností kontrolovaného daňového subjektu, • místo výkonu kontrolní činnosti, • uplatnění a formulace požadavků na předložení dokladů v daňové kontrole.
Příležitosti	Hrozby
<ul style="list-style-type: none"> • předmět a rozsah daňové kontroly, • výběr daňového subjektu ke kontrole, • obsah a závažnost kontrolních zjištění • způsob vyřízení opravných a dozorčích prostředků po daňové kontrole. 	<ul style="list-style-type: none"> • absence součinnosti s kontrolovaným daňovým subjektem, • plnění povinností ze strany kontrolovaného daňového subjektu, • použití opravných a dozorčích prostředků ze strany kontrolovaného subjektu.

Pramen: Vlastní zpracování.

Vyhodnocení faktorů účinnosti daňové kontroly

Celkové analytické vyhodnocení účinnosti použitých prostředků v podobě dílčích definovaných faktorů k jednotlivým fázím průběhového děje v daňové kontrole lze vyhodnotit dle výše uváděného modelu - jedná se o hodnocení z pohledu nalezení optimálního řešení a nalezení takových postupů, jež by v maximálně možné míře prioritně zajistilo jednak podchycení základních opěrných postupů (bodů) z titulu očekávaného

efektivního závěru každé kontroly, ale taktéž zásadním způsobem eliminovalo především hrozby, plynoucí z postupu v rámci kontrolní činnosti.

Kromě popisovaných silných stránek skrze účinnosti kontrolní činnosti (tj. zjevný důvod daňové kontroly, volby postupu, přesné definice zjištění ve Zprávě atd.), se jedná také o podchycení podružných a přímo souvisejících faktorů - jakými je především nalezení vzájemné součinnosti (a ochoty spolupráce) s kontrolovaným daňovým subjektem, obdobně jako zajištění důstojného místa pro vlastní provedení kontroly, posílení právního uvědomění subjektu apod.

Hrozby jsou spatřovány především v totální absenci i neochotě k součinnosti ze strany kontrolovaného subjektu, jakož i v dalším plnění jeho povinností skrze výzev k předložení podkladů, resp. v použití opravných a dozorčích - tedy „obránných“ prostředků skrze proces odvolacího řízení (včetně justičního řízení) a (ne) pochopení složité odborné problematiky všemi příslušnými orgány.

Jako příležitosti ke zvýšení opatření k prohloubení účinnosti postupů (nikoliv pouze v represivním duchu) naopak lze považovat dobrý obsahový popis a klasifikaci závažnosti zjištěných pochybení v rámci rozsahu a předmětu kontrolní činnosti (tématiku a směr zaměření daňových kontrol), jakož i odborné a rychlé obsahové objasnění a vyřízení podaných opravných a dozorčích prostředků.

Faktory, které ovlivňují účinnost daňové kontroly, jsou v analýze rozděleny na faktory podle dílčích fází celého procesu výkonu kontrolní činnosti. Každý z těchto faktorů jak pozitivně, tak negativně ovlivňuje účinnost daňové kontroly, a to jak v celkovém kontextu, tak i v dílčích částech (např. přímo v legislativě). Za pozitivní faktory je považováno například zavedení odkladného účinku odvolání, kdy daňový nedoplatek je splatný až tehdy, když je rozhodnutí správce daně pravomocné. Přínos a silnou stránkou je rozvoj elektronické komunikace mezi správcem daně a daňovým subjektem, což jednoznačně snižuje administrativní náklady a zrychluje vzájemnou komunikaci.

V závěru této kapitoly je možné pouze a jen konstatovat, že nelze jednoznačně určit jednotné kritérium pro stanovení optimální účinnosti daňové kontroly. Na účinnost daňové kontroly je třeba se dívat z více úhlů pohledu. Účinnost daňové kontroly je možné stanovit kombinací výše navržených ukazatelů, z nichž každý má svá pro a proti.

5 Závěr

Řešená problematika v podobě tématicky relativně uzavřeného celku ve svém poměrně širokém praktickém podání vlastního závěru představuje a reprezentuje výše uváděné, a na sebe navzájem navazující vybrané okruhy (obecně od vlastního výběru subjektu jako uceleného nositele daňové povinnosti, až po určité hodnocení odborné úrovně a kvality samotného správce daně jako státního orgánu při procesním výkonu zákonné kontrolní činnosti, která vystihuje nejcitlivější vybrané aktuální problémy zvolené odborné ekonomické oblasti).

Cílem práce byla realizace analýzy vybraných fází daňové kontroly, a s ní související jednoduchá a výstižná charakteristika současných vnitřních silných a slabých procesních jevů a stránek kontrolní činnosti, při odhalení možných vnějších budoucích příležitostí a zároveň i definic ohrožení faktorů její existence i fází dalšího rozvoje. Těmito fázemi jsou zahájení, průběh a ukončení daňové kontroly. Dále byly v průběhu práce vymezeny nejenom povinnosti daňového subjektu či správce daně, ale i jejich práva.

V úvodní části práce je charakterizována kontrola jako obecný pojem, dále ostatní základní daňové pojmy a terminologie daňové kontroly, je rovněž komentován daňový únik i náklady, související s postupy při jeho odhalení a rozboru, jakožto jednoho z významných aspektů výsledných zjištění daňové kontroly.

Další část práce se již zabývá nejprve teoretickou, a posléze praktickou částí daňové kontroly, jsou popsány základní procesní pojmy a postupy daňové kontroly, v navazující praktické části je provedena analýza praktického výkladu dílčích postupů, prostředků i dalších procesních nástrojů správce daně, charakterizující vybrané faktory pracovních postupů, vedoucích ke zvýšení účinnosti prováděných daňových kontrol.

Správci daně se nejenom řídí daňovými zákony, ale musí při své činnosti brát zřetel i na platnou judikaturu vydanou Nejvyšším správním soudem či Ústavním soudem. Z jejich strany to vyžaduje nejenom znalost daňových zákonů a platné judikatury, ale jsou na ně kladeny i požadavky na znalost např. ekonomických souvislostí či účetnictví. Správce daně se v průběhu jednotlivých kontrol setkává s velkým množstvím rozdílných oborů, v nichž kontrolovaný daňový subjekt podniká, ať se již jedná o strojírenství, podnik na výrobu

autobusů, ale i dovozců ojetých aut, či drobných řemeslníků. Aby mohl správce daně provést daňovou kontrolu, musí se informovat o daném oboru, vyhledat si důležité informace, které následně při kontrole využije.

Nejednoznačnost daňových zákonů a tato rozsáhlá judikatura významně ztěžuje práci správcům daně a nejen z tohoto důvodu rok od roku statisticky dle údajů Ministerstva financí ČR klesá počet daňových kontrol i doměrky z nich. Je to tím, že správcům daně je provádění kontrol ztěžováno především neúplností daňových zákonů. V současné době je judikatura velmi obsáhlá, upravuje mnoho případů, a proto je složité pro správce daně, ale i daňové subjekty se ve vydané judikatuře správně orientovat a aplikovat jednotlivé nálezy soudů.

Naproti tomu při své práci správci daně stále častěji využívají dle zjištění Ministerstva financí ČR výpočetní techniku a další prostředky informačních technologií, které jim prováděné kontroly velmi usnadňují a zkracují vlastní potřebný časový fond. Všechna tato zjištění jsou plně zapracována do výsledků analytického rozboru do příslušných kategorií a svou vahou i procesním významem ovlivňují konečné analytické výstupy daňové účinnosti

Správu daní a s ní i daňovou kontrolu je nutno z pohledu daňových subjektů považovat za zásadní oblast, jejíž znalost je pro úspěšné podnikání zcela nezbytná a ničím nenahraditelná. Je přitom zajímavé, že správou daní i vlastním procesem daňové kontroly se mnoho poradců i právníků až na výjimky stále nezabývá. Je to především z toho důvodu, že mezi daňovými poradci a správci daně, kteří k této problematice mají nejbližší, převažují spíše ekonomicky vzdělaní lidé, kteří úpravu správy daní z pohledu právního zásadním způsobem neřeší.

V rámci hodnocení naplnění daného cíle této diplomové práce, směřujícího posléze k posouzení účinnosti daňové kontroly v kontextu pohledového analytického východiska bylo dospěno k závěru, že jde o jevy velmi složité, vyžadující enormní časové i psychické zatížení pracovníků správce daně, přičemž se jedná o řetězovou návaznost dílčích procesních úkonů, představujících mnohdy nejistý výsledek.

Poměrně konstantní a pevná zůstává pozice správce v rámci silných stránek SWOT analýzy - tedy z titulu jeho právní a odborné kvalifikace, volby kontrolního postupu či pečlivosti, resp. úplnosti a dokladovatelnosti veškerých účetních a daňových dokumentů. Naopak velmi vratká a nejistá je pozice na úrovni identity kontrolovaného subjektu

a požadavků na plnění povinností z jeho strany, byť vše realizováno v rámci příležitostí - tj. v rámci obsahové závažnosti zjištění, ale pod permanentním tlakem hrozeb, z nichž nejzávažnější se jeví absence součinnosti, resp. použití veškerých možných (i nemožných) zákonných opravných prostředků ze strany kontrolovaného subjektu.

Východiskem a konečným řešením je tedy prioritně a jednoznačně volba silných a osvědčených (resp. zákonem zajištěných) postupů, postojů a principů správce daně k dosažení konečného cíle své činnosti ve všech kontrolních postupech, při maximálním využití účinnosti dalších popisovaných faktorů.

Seznam použité literatury

Knižní zdroje:

- BAKEŠ, M. *Finanční právo*. 5. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. 548 s. ISBN 978-80-7400-801-6.
- BRENNAN, G.; BUCHANAN, J. M. *The power to Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution*. 10th ed. New York: Cambridge University, 2000. 254 s. ISBN 9780865972308.
- DRÁB, O.; TRUBÁČ, O.; ZATLOUKAL, T. *Obrana před daňovou kontrolou*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2006. 360 s. ISBN 80-7357-223-0.
- FASSMANN, M. *Stínová ekonomika*. 4. vyd. Praha: Soudy, 2006. 71 s. ISBN 80-86846-18-0.
- FILIPSKÝ, J. *Dějiny světa*. 4. vyd. Praha: Slováry, 2005. 400 s. ISBN 80-7209-745-8.
- KOBÍK, J. *Daňová kontrola*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2006. 112 s. ISBN 978-80-7357-170-6.
- KOBÍK, J.; KOHOUTKOVÁ, A. *Daňový řád s komentářem*. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2010. 959 s. ISBN 978-80-7263-616-7.
- KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2009. 120 s. ISBN 978-80-7357-423-9.
- MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2011*. 19. vyd. Praha: GRADA, 2011. 264 s. ISBN 978-80-247-3800-0.
- POLOK, V. *Daně pro soudní praxi*. 1. vyd. Ostrava: AKS, 2006. 104 s. AKS Ostrava, 2006, ISBN 80-7248-278-5.
- SIKOROVÁ, E. *Vstup České republiky do EU v kontextu rozvoje podnikání*. 2. vyd. Karviná: SU OPF, 2004. 201 s. ISBN 80-7248-277-7.
- ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii - praktická ekonomická příručka*. 4. vyd. Praha: LINDE, 2009. 351 s. ISBN 978-80-7201-799-7.
- ŠIROKÝ, J. a kol. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.
- VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2010*. 10. aktualiz. vyd. Praha: VOX, 2010. 356 s. ISBN 978-80-86324-86-9.
- ZATLOUKAL, T. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 431 s. ISBN 978-80-740-057-7.

Judikatura a právní předpisy:

Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád

Zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném do 31.12.2010

Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí

Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční

Ústavní zákon č. 2/1993 Sb. ve znění ústavního zákona č. 162/1998 Sb.

Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2004, sp. zn. 2 Afs 144/2004

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

Rozhodnutí ÚS ČR č. 38/2005

Zákon č. 182/2006 Sb., o insolvenčním řízení

Rozsudek Ústavního soudu ze dne 20. 3. 2007, sp. zn. I. ÚS 1835/2007

Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů

Zákon č. 290/2009 Sb., daňový řád

Tištěná periodika:

BONĚK, V. *Daně. Z historie daňového řízení v českých zemích.* 2002, roč. 10, s. 20 ISSN 1210-8103.

Internetové zdroje:

http://mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/VS_Danove_ulevy_v_CR.pdf.

<http://www.epravo.cz/top/clanky/danova-kontrola-podle-danoveho-radu-69293.html>).

<http://www.dane.cz/>

http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/information_notes/priorities.htm.

<http://www.psp.cz/docs/laws/listina.html>.

<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/danovy-rad/>.

Ostatní zdroje:

Interní materiály poskytnuté finančním úřadem.

Seznam zkratek

ZDP - Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

ZDN - Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí

ZDS - Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční

ZDDDPN - Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí

ZDPH - Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

ZDS - Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních

ZED - Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů

ODP - Zákon č. 220/1896 Sb., o osobních daních přímých

ZPD - Zákon č. 76/1927Sb., o přímých daních

DŘ - daňový řád

ÚS - ústavní soud

DPH – daň z přidané hodnoty

Y – důchod

U – užítek

F – pokuta

OZ - Obchodní zákoník

ZÚFP - Zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- byla jsem seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo,
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně ke své vnitřní potřebě diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3),
- souhlasím s tím, že jeden výtisk diplomové práce bude uložen v Ústřední knihovně VŠB-TUO k prezenčnímu nahlédnutí a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že údaje o diplomové práci, obsažené v Záznamu o závěrečné práci, umístěném v příloze mé diplomové práce, budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO,
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona,
- bylo sjednáno, že užít své dílo – diplomovou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne29. 4. 2011.....

.....
jméno a příjmení studenta

Adresa trvalého pobytu studenta:

...Nábřeží 140, Kravaře 747 21.....